

Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr Einkommen und Vermögen

Dissertation

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
BEAT SCHEIWILLER
von Waldkirch SG

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Zürich 1982
Zentralstelle der Studentenschaft

Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr Einkommen und Vermögen

Dissertation

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
BEAT SCHEIWILLER
von Waldkirch SG

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Zürich 1982
Zentralstelle der Studentenschaft

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

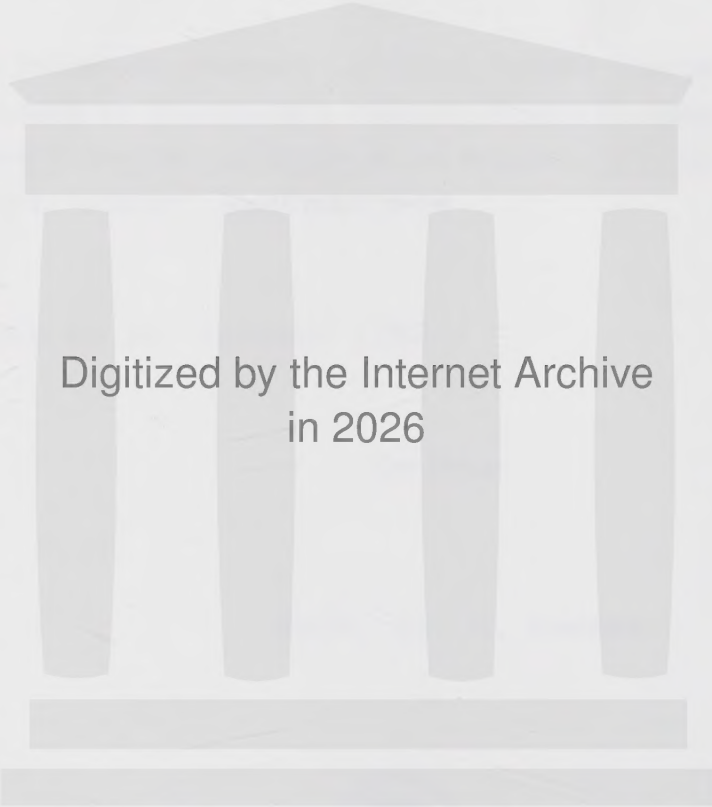
Zürich, den 24. Februar 1982

Der Dekan:

Prof. Dr. G. Hauser



Meinen lieben Eltern



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41507207_0104

INHALTSUEBERSICHT

1. Teil: VEREINE

Seite

1. Abschnitt: DER VEREIN ALS STEUERSUBJEKT	3
§ 1. BEGRIFF DES VEREINS IM STEUERRECHT	3
§ 2. DAUER DER STEUERPFLICHT	12
§ 3. STEUERRECHTLICHE ZUGEHÖRIGKEIT	15
§ 4. AUSNAHMEN VON DER SUBJEKTIVEN STEUERPFLICHT	20
2. Abschnitt: EINKOMMEN (ERTRAG) UND VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUEROBJEKTE DES VEREINS UND SACHLICHE BEMESSUNG	34
§ 5. TYPISIERUNG UND STEUERSYSTEM	34
§ 6. EINKOMMEN, ERTRAG UND VEREINSVERMOEGEN	43
§ 7. EINKOMMEN (ERTRAG) ALS STEUEROBJEKT	50
§ 8. MITGLIEDERBEITRÄGE	63
§ 9. VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUERSUBJEKT	74

2. Teil: STIFTUNGEN

3. Abschnitt: DIE STIFTUNG ALS STEUERSUBJEKT	77
§ 10. BEGRIFF DER STIFTUNG IM STEUERRECHT	77
§ 11. STEUERRECHTLICH UNBEACHTLICHE STIFTUNGEN	89
§ 12. DAUER DER STEUERPFlicht	100
§ 13. STEUERRECHTLICHE ZUGEHÖRIGKEIT	102
§ 14. AUSNAHMEN VON DER SUBJEKTIVEN STEUERPFlicht	104
4. Abschnitt: EINKOMMEN (ERTRAG) UND VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUEROBJEKTE DER STIFTUNG UND IHRE SACHLICHE BEMESSUNG	109
§ 15. TYPISIERUNG UND STEUERSYSTEME	109
§ 16. EINKOMMEN (ERTRAG) ALS STEUEROBJEKT	112
§ 17. VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUEROBJEKT	128
§ 18. SCHLUSSBETRACHTUNG	130

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Inhaltsübersicht	V
Literaturverzeichnis	XVI
Verzeichnis der Gesetze	XXI
Abkürzungsverzeichnis	XXIX

Einleitung1. Teil: VEREINE

1. Abschnitt: DER VEREIN ALS STEUERSUBJEKT	3
§ 1. BEGRIFF DES VEREINS IM STEUERRECHT	3
I. Voraussetzungen der Rechtsfähigkeit	4
A. Statuten	4
B. Nicht wirtschaftliche ("ideale") Aufgabe	5
1. Nach den Vorstellungen des Gesetzes	5
a) Nicht wirtschaftlicher Zweck	
b) Nachkaufmännischer Art geführtes Gewerbe	
2. Nach herrschender Praxis	7
C. Kein widerrechtlicher oder unsittlicher Zweck	8
1. Ursprünglich widerrechtlicher bzw. unsittlicher Zweck	
2. Nachträglich widerrechtlich bzw. unsittlich gewordener Zweck	
II. Rechtsfähigkeit kraft Gesetz	10
III. Folgen fehlender Rechtsfähigkeit	10

	Seite
§ 2. DAUER DER STEUERPFlicht	12
I. Beginn	12
II. Ende	12
A. Auflösungsgründe	12
B. Steuerrechtliche Liquidation	13
1. Einfache Liquidation	13
2. Liquidation mit Umwandlung	14
§ 3. STEUERRECHTLICHE ZUGEHÖRIGKEIT	15
I. Begriff	15
II. Primäres Steuerdomizil	15
A. Am statuarischen Sitz	15
B. Am tatsächlichen Sitz	16
III. Sekundäres Steuerdomizil	16
IV. Sektionen	18
A. Mit eigenem Steuerdomizil	18
B. Ohne eigenes Steuerdomizil	19
§ 4. AUSNAHMEN VON DER SUBJEKTIVEN STEUERPFlicht	20
I. Allgemeines	20
II. Ausschluss von Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecken	21
A. Erwerbszwecke	21
B. Selbsthilfeszwecke	22
III. Gemeinnützigkeit	22
A. Grundsätzliches	22
B. Voraussetzungen im einzelnen	23
1. Allgemeininteresse	24
2. Uneigennützigkeit	26
3. Unwiderrufliche Zuwendung	27
4. Verwirklichung des Zwecks	28

	Seite
C. Teilweise Steuerbefreiung	29
IV. Die Zürcher Praxis	29
A. Gemeinnützigkeit	30
B. Kultuszwecke	30
C. Oeffentliche Zwecke	32
D. Unterrichtszwecke	33
2. Abschnitt: EINKOMMEN (ERTRAG) UND VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUEROBJEKTE DES VEREINS UND SACHLICHE BEMESSUNG	34
§. 5. TYPISIERUNG UND STEUERSYSTEM	34
I. Typisierung	34
A. Nach der Rechtsform	34
B. Nach dem Zweck	35
II. Steuersystem	36
A. Bemessung gemäss den Bestimmungen der natürlichen Personen	38
1. Im allgemeinen	
2. "Sinnngemässe" Anwendung	
B. Steuerbemessung gemäss den Bestimmungen der juristischen Personen	40
C. Gänzliche oder teilweise Befreiung von der Steuerpflicht	40
III. Folgen des anzuwendenden Steuersystems	41
A. Bei der Bemessung	41
B. Beim Tarif	42
§ 6. EINKOMMEN, ERTRAG UND VEREINSVERMOEGEN	43
I. Einkommen	43
A. Im Allgemeinen	43
B. Privateinkommen	44
C. Geschäftseinkommen	45

	Seite
II. Ertrag	45
III. Vereinsvermögen	46
A. Grundsätzliches	46
B. Vereinsvermögen als Geschäftsvermögen	47
C. Vereinsvermögen als Privatvermögen	47
1. Geschäftszweck als Abgrenzungskriterium	47
2. Vereinszweck als "Geschäftszweck"	48
3. Privatvermögen beim Verein	48
4. Praxis	49
§ 7. EINKOMMEN (ERTRAG) ALS STEUEROBJEKT	50
I. Rohes Einkommen	50
A. Einkünfte des "idealen" Vereins	50
1. Mitgliederbeiträge	50
2. Erlös aus Veranstaltungen	51
3. Erlös aus Kollekten	51
4. Beiträge von Aussenstehenden	51
5. Subventionen	51
B. Geschäftseinkommen	52
C. Kapitalgewinne	52
II. Aufwendungen	53
A. Gewinnungskosten	54
B. "Andere Aufwendungen"	54
1. Abschreibungen	55
a) Auf aktivierten Anlagekosten	
b) Auf Anlagevermögen	
2. Verluste	58
3. Steuern	59
a) Bei Bemessung wie die juristischen Personen	
b) Bei Bemessung wie die natürlichen Personen	

	Seite
4. Unentgeltliche Mitarbeit von Vereinsmitgliedern	60
III. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht	61
A. Dauernde Befreiung	61
B. Zeitweilige Befreiung	61
1. Freibeträge	61
2. Pauschalabzüge	62
§ 8. MITGLIEDERBEITRAEGE	63
I. Begriff	64
A. Statuarische Mitgliederbeiträge	64
B. Verwandte Beiträge	65
1. Bussen	66
2. Eintrittsgelder	67
II. Mitgliederbeiträge als nicht steuerbares Einkommen (bzw. nicht steuerbarer Ertrag)	67
III. Mitgliederbeiträge als steuerbares Einkommen (bzw. steuerbarer Ertrag)	68
A. Aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung	68
B. Bei fehlender gesetzlicher Bestimmung	68
1. Bei Bemessung wie die juristischen Personen	69
2. Bei Bemessung wie die natürlichen Personen	69
IV. Mitgliederbeiträge und Aufwendungen	71
A. "Aufwendungen" abzüglich Mitgliederbeiträge	71
B. "Andere Aufwendungen" abzüglich Mitgliederbeiträge	72
§ 9. VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUERSUBJEKT	74
I. Vermögen	74
A. Bemessung	74
B. Bewertung	75
II. Kapital	75
III. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht	76

2. Teil: STIFTUNGEN

	Seite
3. Abschnitt: DIE STIFTUNG ALS STEUERSUBJEKT	77
§ 10. BEGRIFF DER STIFTUNG IM STEUERRECHT	77
I. Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB ("gewöhnliche Stiftung")	78
A. Voraussetzungen der Rechtsfähigkeit	78
1. Stiftungswille	78
2. Stiftungsvermögen (und seine Wirkung)	79
a) Entäusserung	79
b) Aeufnungsklausel	79
3. Stiftungszweck	80
B. Folgen fehlender Rechtsfähigkeit	80
II. Sonderformen der Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB	81
A. Familienstiftung	81
B. Personalvorsorgestiftung	82
C. Unternehmungsstiftung	83
1. Begriff	83
2. Wirtschaftlicher/Idealer Zweck	84
3. Beispiele von Unternehmungsstiftungen	85
4. Unternehmungsstiftung als Familienstiftung	86
5. Unternehmungsstiftung als Personalfürsorge- stiftung	86
D. Kirchliche Stiftung	87
1. Organische Verbindung	87
2. Kirchlicher Zweck	87
E. Gemischte Stiftungen	88
§. 11. STEUERRECHTLICH UNBEACHTLICHE STIFTUNGEN	89
I. Unterhaltsstiftung	89
A. Begriff	89
B. Folgen	91

	Seite
II. Stiftung zu Steuerumgehungszwecken	91
A. Grundsätzliches zur Steuervermeidung	91
1. Steuereinsparung	92
2. Steuerumgehung	92
a) Rechtsprechung des Bundesgerichts	
b) Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise	
B. Nichtanerkennung von Stiftungen im besonderen	95
1. Voraussetzungen der Nichtanerkennung	95
a) Befugnisse bleiben beim Stifter	
b) Steuerumgehung	
2. Folgen der Nichtanerkennung	98
§ 12. DAUER DER STEUERPFlicht	100
I. Beginn	100
II. Ende	100
A. Auflösungsgründe	100
B. Steuerrechtliche Liquidation	101
1. Einfache Liquidation	101
2. Liquidation mit Umwandlung	101
§ 13. STEUERRECHTLICHE ZUGEHÖRIGKEIT	102
I. Primäres Steuerdomizil	102
II. Sekundäres Steuerdomizil	103
§ 14. AUSNAHMEN VON DER SUBJEKTIVEN STEUERPFlicht	104
I. Gemeinnützige und ähnliche Zwecke	104
II. Personalfürsorgestiftungen	104
A. Grundsätzliches zur Steuerbefreiung	104

	Seite
B. Voraussetzungen im einzelnen	105
1. Stiftung i.S. von Art. 89 ^{bis} ZGB	106
2. Vorsorgezweck	106
3. Dauer und Ausschliesslichkeit	107
4. Beschränkter Destinatärkreis	107
5. Sitz oder Betriebsstätte im Kanton	108
4. Abschnitt: EINKOMMEN (ERTRAG) UND VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUEROBJEKTE DER STIFTUNG UND IHRE SACHLICHE BEMESSUNG	109
§ 15. TYPISIERUNG UND STEUERSYSTEM	109
I. Typisierung	109
II. Steuersystem	110
§ 16. EINKOMMEN (ERTRAG) ALS STEUEROBJEKT	112
I. Grundsätzliches	112
A. Geschäftsvermögen/Privatvermögen	112
B. "Buchführungspflichtiges kaufmännisches Unternehmen"	114
II. Bemessung	115
A. Einkünfte	115
1. Ertragseinkommen	115
a) Im allgemeinen	
b) Holdingprivileg	
2. Kapitalgewinne	118
3. Geschäftseinkommen	119
4. Zuwendungen und Einlagen	119
a) Zuwendungen bei Stiftungserrichtung	
aa. Zu Lebzeiten des Stifters	
bb. Auf den Todesfall	
b) Nach Errichtung der Stiftung	

	Seite
B. Aufwendungen	121
1. Gewinnungskosten	121
2. Abschreibungen	121
3. Leistungen der Stiftung	122
a) Bei Bemessung wie die juristischen Personen	
b) Bei Bemessung wie die natürlichen Personen	
aa. Im allgemeinen	
bb. Bei Familienstiftungen	
4. Verluste	126
5. Steuern	127
III. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht	127
§ 17. VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUEROBJEKT	128
I. Allgemeines	128
II. Schuldenabzug	128
III. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht	129
§ 18. SCHLUSSBETRACHTUNG	130

LITERATURVERZEICHNIS

Die Schriften werden mit dem Verfassernamen zitiert, bei mehreren Publikationen desselben Autors wird in Klammern ein Stichwort beigelegt.

ACKERMANN, Josef: Der besondere Zweck der Stiftung unter spezieller Berücksichtigung des Zwecks der Familienstiftung, Diss. Fribourg 1950.

ARIOLI, Silvio: Die Bundesgerichtsrechtsprechung zur Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach Art. 4 der BV, in: Archiv 34 (1965/66), 34 ff.

BÄR, Rolf: Aktuelle Fragen des Aktienrechts, in: ZSR 85(1966) II, 321 ff.

BLOCH, Konrad: Die Ungültigkeit von Familienstiftungen und ihren rechtlichen Folgen, in: SJZ 53 (1957), 1 ff.

BLUMENSTEIN, Ernst: System des Steuerrechts, 3., von Irene Blumenstein neu bearbeitete Auflage, Zürich 1971.

BLUMENSTEIN, Irene: Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29.10.1944, Bern 1948.

BÜRG, Wolfhart F.: Revisionsbedürftige Regelung des schweizerischen Aktienrechts, in: SAG 38 (1966), 57 ff.

CAGIANUT, Francis: Gedanken zur heutigen Steuergesetzgebung, in Archiv 35, 409 ff.

DUBS, Hans: Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung, in Mélanges Henri Zwillen, 569 ff., Lausanne 1977.

EGGER, August: Kommentar zum schweizerischen ZGB, Bd 1, Das Personenrecht, Zürcher Kommentar, 2.A., Zürich 1930.

GEERING, Walter: Gemeinnützigkeit als Befreiungsgrund bei kantonalen und eidgenössischen Steuern, in: VSA 7, 1927, 286 ff.

GNOS, Peter: Die Zulässigkeit der Unternehmensstiftung im schweizerischen Recht, Diss. Zürich 1971.

GRUBER, Hans: Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 4.A., Bern 1981.

GUTZWILLER, Max: Das Recht der Verbandspersonen, in: Schweizerisches Privatrecht, Bd. II, Einleitung und Personenrecht, Basel/Stuttgart 1967, 427 ff.

- Die Stiftungen, in: Schweizerisches Privatrecht, Bd. II, Einleitung und Personenrecht, Basel/Stuttgart 1967, 573 ff.

GYGAX, Eduard: Familienstiftungen und ihre Steuerprobleme, in: StR 11 (1956) 462 ff. (zit.: Familienstiftungen).

- Die Besteuerung von Vereinen, in StR 13 (1958), 370 ff.
- Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nach Wehrsteuerrecht, in: StR 16 (1961), 95 ff. (zit.: Steuerbefreiung).
- Verbände als Vereine und Genossenschaften, in: StR 26 (1971), 491 ff. (zit.: Verbände).

GYGAX/KOEBEL/ZINGG/VUILLEMIN: Schweizerisches Steuer-Lexikon Band 1, Veranlagungspraxis in Bund und Kantonen, 9.A. Zürich 1976, (zit.: Lex.).

HEINI, Anton: Die Vereine, in: Schweizerisches Privatrecht, Bd. II, Einleitung und Personenrecht, Basel/Stuttgart 1967, 515 ff.

HÖHN, Ernst: Steuerrecht. Ein Grundriss des Schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium, 3.A. Bern/Stuttgart 1979.

HÖHN, Ernst: Steuereinsparung und Steuerumgehung, in: StR 29 (1974), 141 ff. (zit.: Steuerumgehung).

HÖHN, Ernst: Die Besteuerung der privaten Gewinne (Kapitalgewinnbesteuerung), Winterthur 1955. (zit.: Kapitalgewinnbesteuerung).

HÖHN/HENSEL: Rechtsvergleichende Darstellung des kantonalen Steuerrechts der juristischen Personen, in: Besteuerung der juristischen Personen und Steuerharmonisierung in der Schweiz, hrsg. vom Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht an der Hochschule St. Gallen, Bern/Stuttgart 1970.

KAENZIG, Ernst: Die eidgenössische Wehrsteuer, in: Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Handbücher zum Fiskalrecht des Bundes, Band 4, Basel 1962.

- Wehrsteuer, Ergänzungsband, 2.A. Basel 1972.
- Von der wirtschaftlichen zur fiskalischen Betrachtungsweise, in: Archiv 44, 1 ff. (zit.: Fiskalische Betrachtungsweise).
- Die Sacheinlage nach Aktien- und nach Steuerrecht, in: SAG 38 (1966), 161 ff. (zit.: Sacheinlage).

- KÄFER, Karl: Berner Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band VIII, 2. Abt.: Die kaufmännische Buchführung, Art. 957 - 964 OR, Bern 1976.
- KAUFMANN, Robert: Begriff und Zweck der Familienstiftung und ihre Abgrenzung von ähnlichen Instituten, Diss. Bern 1954.
- KEISER, Andreas: Besteuerung der Personalvorsorgeleistungen beim Arbeitnehmer, insbesondere bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch Stellenwechsel oder Pensionierung, Diss. Zürich 1977.
- KLAUS, E.: Die Befreiung juristischer Personen von der Steuerpflicht nach dem Zürcher Steuergesetz, in ZBl 1921, 193 ff.
- LAUBLI, Bernhard Walter: Die Steuerumgehung, Diss. Zürich 1975.
- LOCHER, Kurt: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Band 3, III. Teil der Praxis der Bundessteuern von Henggeler/Pestalozzi, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesgerichts bis Sept. 1980, einschliesslich Nachtrag 24, 1981, Loseblattform, Basel.
- LUTZ, K.: Einige Betrachtungen über Steuerumgehungen, in: ZBl 30, 133 ff.
- MANDACH von, Theophil: Die Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht, Bern 1945.
- MASSHART, Heinz: Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, Zürich 1980.
- MEIER, Christoph: Die staatliche Beaufsichtigung der Personalvorsorgestiftungen im geltenden und werdenden Recht mit besonderer Berücksichtigung von Rechtsproblemen aus der Baselstädtischen Aufsichtspraxis. Diss. Basel 1978.
- MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER: Grundriss des schweizerischen Gesellschaftsrechts, 3.A. Bern 1978.
- MEILI, Markus: Die Steuerumgehung im schweizerischen Recht der direkten Steuern, Diss. Zürich 1976.
- MENGIARDI, Peider: Strukturprobleme des Gesellschaftsrechts. Zur Bedeutung der Typuslehre für das Recht der Personengesellschaften und juristischen Personen, in: ZSR 87 (1968) II, 1 ff.
- MEYER, Heinz: Rechtsfragen der Personalvorsorgeeinrichtung und insbesondere der Gemeinschaftsstiftung, in: SVZ 45 (1977), 33 ff.
- MÜLLER, Emil: Zur Frage der Nichtigkeit von Familienstiftungen, in: SJZ 53 (1957), 229 ff.

- NIGGLI, Hans Rudolf: Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, Bern 1945.
- NOBEL, Peter: Anstalt und Unternehmen. Dogmengeschichtliche und vergleichende Vorstudien, Diessenhofen 1978.
- OESCH, Max P.: Die steuerliche Behandlung der Wertzuwachsgewinne auf dem beweglichen Privatvermögen, Bern 1975. (zit.: Wertzuwachsgewinne).
- OESCH, Richard: Die Holdingbesteuerung in der Schweiz, Zürich 1976. (zit.: Holdingbesteuerung).
- PELLET, Marc-André: Le but non économique de l'association, Diss. Lausanne 1964.
- PESTALOZZI, Ernst: Der Begriff des idealen Vereins, Diss. Zürich 1952.
- PLANTA von, Peter: Die Besteuerung der juristischen Personen nach den Bestimmungen der natürlichen Personen, Diss. Zürich 1955.
- RECHENBERG von, Peter: Handkommentar zum Steuergesetz des Kantons Graubünden vom 21.6.1964, Chur 1967.
- REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band I bis IV, Bern 1969.
- Ergänzungsband zum Kommentar, Bern 1978 (verfasst von ZUPPINGER/SCHÄRRER/FESSLER/REICH).
- RIEMER, Hans Michael: Berner Kommentar, Einleitung und Personenrecht, Die juristischen Personen, Die Stiftungen, Systematischer Teil und Art. 80 - 89bis ZGB, Bern 1975.
- Vereine mit widerrechtlichem Zweck, in: ZSR 119 (1978)I, 81 ff. (zit.: Vereine).
 - Rechtsprobleme der Unternehmensstiftung, in: ZBJV 116 (1980), 489 ff. (zit.: Unternehmensstiftung).
 - Aktuelle Fragen der Personalfürsorgestiftungen, in: SJZ 73 (1977), 69 ff. (zit.: Personalfürsorgestiftungen).
- RIVIER, Jean-Marc: Droit fiscal Suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980.
- SARASIN & CIE.: Stiftungen in der Schweiz, Basel 1974.
- SCHLUMPF, A.: Steuerumgehung mittels Errichtung einer Stiftung im interkantonalen Verhältnis, in: SJZ 41 (1945), 200 ff.

- SCHUBIGER, Cyrill: Die Rechtsstellung des vorsorgebeteiligten Destinatärs in der Personalvorsorgestiftung, Diss. Zürich 1976.
- SINNIGER, Alfons: Die Besteuerung der Stiftungen in der Schweiz, Diss. Zürich 1951.
- STUDER, Walter: Steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen, in: Archiv 7 (1938/39), 225 ff., 273 ff.
- THALMANN, Christian: Die Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen in der neueren schweizerischen Rechtsprechung, in: Archiv 33 (1964), 80 ff.
- TROLL, Max: Besteuerung von Verein, Stiftung und Körperschaft des öffentlichen Rechts, 2.A. München 1978.
- WALSER, Hermann: Die Personalvorsorgestiftung, Diss. Zürich 1975.
- WEHRLI, Daniel: Die Umwandlung einer Genossenschaft in eine Aktiengesellschaft als Beispiel der Umwandlung einer Körperschaft unter Berücksichtigung der steuerlichen Folgen, Zürich 1976.
- WEIDMANN, Heinz: Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, 3.A. Bern 1979.
- WIELAND, Alfred: Zur Umgestaltung des Zivilrechts durch Interessen des Fiskus bei Familienstiftungen, in: ZSR 67 (1948), 185 ff.
- WIGET, Niklaus: Gläubigerschutz bei nichtigen Familienstiftungen, Diss. Zürich 1972.
- WIRZ, Hans G.: Die Personal-Wohlfahrtseinrichtungen der Schweizerischen Privatwirtschaft - ihre Stellung im Steuerrecht und ihre Beaufsichtigung. Ausgabe B, erster, zweiter und dritter Teil, Stäfa 1955.
- WOLF, Elias: Ueber die Verknüpfbarkeit einer Familien-Aktiengesellschaft mit einer Familienstiftung, in: SAG 37 (1965), 225 ff.
- ZUPPINGER, Ferdinand: Die Revision des zürcherischen Steuergesetzes, in: StR 36 (1981), 183 ff. (zit.: Revision).
- ZUPPINGER, Ferdinand: Der Begriff der "capital gains" im schweizerischen Steuerrecht, in StR 31 (1976), 4 ff., 48 ff. (zit.: "capital gains").

VERZEICHNIS DER EINSCHLÄGIGEN EIDGENÖSSISCHEN UND KANTONALEN GESETZE BUND

Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9.12.1940 (inkl. Abänderungen bis zum 15.12.1978) (WStB)

AARGAU

Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern und über den direkten Finanzausgleich unter den Einwohnergemeinden vom 17.5.1966 (inkl. Abänderung bis zum 1.7.1980) Vollziehungsverordnung zum Gesetz über den direkten Finanzausgleich unter den Einwohnergemeinden vom 5.1.1967 (inkl. Abänderung bis zum 7.3.1977)

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 16.2.1922 (inkl. Abänderungen bis zum 17.5.1966)

Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 16.2.1928 (inkl. Abänderungen bis zum 20.11.1978)

APPENZELL ARh

Gesetz über die direkten Steuern für den Kanton Appenzell ARh, von der Landsgemeinde angenommen am 27.4.1958 (inkl. Abänderungen bis zum 27.4.1980)

Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (Steuerverordnung) vom 27.11.1958 (inkl. Abänderungen bis zum 20.10.1980)

Verordnung über den Einschluss des Arbeitsgebers in die firmaeigene Personalfürsorgeeinrichtung vom 28.10.1980

APPENZELL IRh

Steuergesetz für den Kanton Appenzell Innerhoden vom 28.4.1968 (inkl. Abänderungen bis zum 27.4.1980)

Verordnung zum Steuergesetz für den Kanton Appenzell IRh vom 9.12.1968 (inkl. Abänderungen bis zum 19.11.1979) Standeskommissionsbeschluss zum kantonalen Steuergesetz und zur dazugehörenden Verordnung vom 23.12.1968

(inkl. Abänderungen bis zum 23.9.1980) (StKB)

BASEL-LAND

Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz) vom 7.2.1974

Vollziehungsverordnung zum Steuer- und Finanzgesetz vom 19.9.1974 (inkl. Abänderungen bis zum 13.10.1980)

Regierungsratsverordnung zum Steuer- und Finanzgesetz und der dazugehörigen Vollziehungsverordnung vom 22.10.1974 (inkl. Abänderungen bis zum 30.10.1979)

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 7.1.1980

BASEL-STADT

Gesetz über die direkten Steuern vom 22.12.1949 (inkl. Abänderungen bis zum 12.6.1980)

Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 22.12.1949, vom 28.7.1950 (inkl. Abänderungen bis zum 28.10.1980)

Richtlinien des Finanzdepartementes vom 28.10.1980 für den Einschluss von Selbständigerwerbenden in Personalvorsorgeeinrichtungen (RESP)

BERN

Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29.10.1944 (inkl. Abänderungen bis zum 6.2.1980)

Verordnung vom 1.12.1964 über die steuerliche Behandlung von Fürsorgeleistungen (inkl. Abänderung vom 16.8.1972)

Verordnung über die steuerliche Behandlung von Fürsorgeeinrichtungen vom 1.12.1964 (inkl. Abänderungen bis zum 16.8.1972) (VF)

FRIBOURG

Loi sur les impôts cantonaux du 7 VII 1972 (inkl. Abänderungen bis zum 17.6.1980)

Arrêté fixant le barème fiscal des sociétés de participation, des sociétés de siège et de certaines fondations du 2.10.1978 (ABFPSF)

GENEVE

Loi générale sur les contributions publiques du 9 XI 1887 (inkl. Abänderungen bis zum 13.11.1980) (LCP)

Règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publique du 30 XII 1958 (inkl. Abänderungen bis zum 12.11.1980)

Loi sur les droits de succession du 26 XI 1960 (inkl. Abänderungen bis zum 17.5.1979)

Loi sur les droits d'enregistrement (Impôt sur les donations) du 9 X 1969 (inkl. Abänderungen bis zum 17.5.1979)

GRAUBÜNDEN

Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 21.6.1964 (auf den 1.5.1979 bereinigte Textausgabe)

Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 31.6.1964 (auf den 1.9.1979 bereinigte Textausgabe)

GLARUS

Gesetz über das Steuerwesen vom 10.5.1970 (inkl. Abänderungen bis zum 21.5.1978)

JURA

Loi sur les impôts directs de l'Etat et des communes du 26 X 1978

Loi sur la taxe des successions et donations du 26 X 1978

LUZERN

Steuergesetz des Kantons Luzern vom 27.5.1946 (inkl. Abänderungen bis zum 12.3.1979)

Vollzugsverordnung zum Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 7.4.1975 (inkl. Abänderungen bis zum 9.4.1979)

Gesetz betreffend die Erbschaftssteuern vom 27.5.1908 (inkl. Abänderungen bis zum 3.7.1972)

Verordnung vom 22.7.1908 über die Vollziehung des Gesetzes vom 27.5.1908 betreffend die Erbschaftssteuern (inkl. Abänderungen vom 19.11.1956)

NEUCHÂTEL

Loi sur les contributions directes du 9 VI 1964 (inkl. Abänderungen bis zum 11.10.1978)

Règlement d'exécution de la loi sur les contributions directes du 30 XI 1965 (inkl. Abänderungen bis zum 18.11.1977)

Loi concernant la perception d'un droit sur les successions et sur les donations entre vifs du 12 V 1912 (inkl. Abänderungen bis zum 11.10.1978)

NIDWALDEN

Steuergesetz vom 26.4.1970 (inkl. Abänderungen bis zum 25.4.1976)

Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz vom 8.11.1974 (inkl. Abänderungen bis zum 11.7.1980)

OBWALDEN

Steuergesetz vom 21.10.1979

Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz vom 14.12.1979

ST. GALLEN

Steuergesetz vom 23.6.1970 (inkl. Abänderungen bis zum 9.5.1978)

Vollzugsverordnung zum Steuergesetz vom 10.11.1970 (inkl. Abänderungen vom 21.11.1978)

SCHAFFHAUSEN

Gesetz über die direkten Steuern vom 17.12.1956 (inkl. Abänderungen bis zum 5.6.1978)

Verordnung des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen betreffend den Vollzug des Gesetzes über die direkten Steuern vom 16.12.1976 (inkl. Abänderungen vom 27.11.1978)

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 13.12.1976

Verordnung des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen zum Gesetz vom 13.12.1976 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 1.11.1977

SCHWYZ

Steuergesetz vom 28.10.1958 (inkl. Abänderungen bis zum 8.2.1979)

Vollzugsverordnung vom 20.11.1978 zum Steuergesetz

SOLOTHURN

Gesetz über die direkte Staats- und Gemeindesteuer vom 29.1.1961 (inkl. Abänderungen bis zum 12.9.1980)

Vollzugsverordnung zum Gesetz über die direkte Staats- und Gemeindesteuer vom 18.12.1970 (inkl. Abänderungen bis zum 8.12.1978)

Gesetz über die Handänderungsgebühren von Erbschaften und Käufen vom 9.5.1835

Abänderung des Gesetzes für Bezug der Handänderungsgebühren von Erbschaften vom 13.12.1848

THURGAU

Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 9.7.1964 (inkl. Abänderungen bis zum 11.7.1978)

Vollziehungsverordnung zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 2.12.1970 (inkl. Abänderungen bis zum 9.10.1978)

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 6.1.1944

Vollziehungsverordnung des Regierungsrates zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 22.12.1945

TICINO

Legge tributaria del 28 settembre 1976 (inkl. Abänderungen bis zum 13.3.1979)

Regolamento di applicazione della legge tributaria in materia di imposte di successione e donazione del 9 dicembre 1976

URI

Steuergesetz des Kantons Uri vom 16.5.1965 (inkl. Abänderungen bis zum 8.6.1980)

Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz des Kantons Uri vom 16.5.1965, vom 30.10.1968

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 2.5.1926 (inkl. Abänderungen vom 6.12.1936)

VALAIS

Loi fiscale du 10 III 1976

Règlement d'application de la loi fiscale du 10 III 1976, du 25 VIII 1976

VAUD

Loi sur les impôts directs cantonaux du 26 XI 1956 (inkl. Abänderungen bis zum 2.6.1980)

Loi concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 II 1963

Arrêté d'application de la loi du 27 II 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 19.7.1963

ZUERICH

Gesetz über die direkten Steuern vom 8.7.1951 (inkl. Abänderungen bis zum 30.6.1974)

Vollziehungsverordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 26.11.1951 (inkl. Abänderungen bis zum 8.3.1978)

Dienstanleitung zum Steuergesetz vom 3.7.1952 (inkl. Abänderungen bis zum 16.10.1974)

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 26. April 1936 (inkl. Abänderungen bis zum 5.7.1970)

ZUG

Gesetz über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 7.12.1946 (inkl. Abänderungen bis zum 21.5.1979)

Vollziehungsverordnung zum Gesetz über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 18.6.1979.

Muster eines harmonisierten kantonalen Gesetzes über die direkten Steuern (Mustergesetz)

(angepasst dem Entwurf zu einem Rahmengesetz in der von der Finanzdirektorenkonferenz am 17./18. September 1980 beschlossenen Fassung)

Um den Bezug zur Steuerpraxis herzustellen, wurde den Steuerverwaltungen von Bund und Kantonen ein Fragebogen zugestellt. Die eingegangenen Antworten (aus insgesamt 25 Fragebogen) sind in der vorliegenden Arbeit verwertet.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Die gängigen Abkürzungen werden als bekannt vorausgesetzt.

Archiv	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes, Amtliche Sammlung
BVG	Bundesgesetz über die berufliche Alter-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Entwurf)
BGr	Bundesgericht
DA	Dienstanweisung
MBRV	Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen
MuG	Muster eines kantonalen Gesetzes über die direkten Steuern (Mustergesetz)
NStP	Die neue Steuerpraxis
Pra	Praxis des Bundesgerichts
PVG	Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden
RBVG	Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission, ab 1960 Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich
RK	Steuerrekurskommission
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung
StR	Steuer-Revue
VGE	Entscheid des Verwaltungsgerichts
VSA	Vierteljahresschrift für Schweizerisches Abgaberecht
VV	Vollziehungsverordnung
WStB	Wehrsteuerbeschluss
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
ZBGR	Schweizerische Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht
ZR	Blätter für zürcherische Rechtsprechung
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht

E I N L E I T U N G

Vereine und Stiftungen hat der Gesetzgeber ins Zivilgesetzbuch verwiesen, die andern juristischen Personen - Kapitalgesellschaften und Genossenschaften - ins Obligationenrecht.

Dieser räumlichen Sonderstellung von Verein und Stiftung entspricht die Sonderstellung, die ihnen das Steuerrecht zukommen lässt. Neben den beiden das Steuerrecht beherrschenden Steuersystemen der natürlichen und der juristischen Personen führen sie ein Randdasein. Zu den wenigen Normen, die sich mit Verein und Stiftung befassen, scheint das magere Steueraufkommen in direkter Beziehung zu stehen.

In lapidarer Kürze wird regelmässig festgesetzt, ob auf die Vereine und Stiftungen die Bestimmungen der natürlichen oder der juristischen Personen anzuwenden seien, meist mit dem überflüssigen, weil selbstverständlichen Hinweis verbunden, die entsprechenden Bestimmungen seien "sinngemäss" anzuwenden.

Die vorliegende Arbeit hat sich nicht zum Ziel gesetzt, Gesetz und Praxis in Bund und Kantonen lückenlos aufzuzeigen. Die unzähligen, variantenreichen Normen des eidgenössischen und der 26 kantonalen Steuergesetze gebieten, sich zu beschränken, was bedeutet, Schwerpunkte zu setzen: die Mitgliederbeiträge beim Verein, die steuerrechtliche Nichtanerkennung bei den Stiftungen. Dabei wird sich von selbst zeigen, dass die Bestimmungen der natürlichen Personen, auf Verein und Stiftung angewendet, zum Teil unzumutbare Regelungen geradezu herausfordern.

Zum methodischen Vorgehen: Die gemeinsamen Begriffe (Beginn und Ende der Steuerpflicht, Steuerrechtliche Zugehörigkeit, Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht etc.) in einem "Allgemeinen Teil" voranzustellen, wurde erwogen, zugunsten einer "parallelen" Darstellungsweise aber wieder fallengelassen.

Ein konsequent paralleler Aufbau ermöglicht, die teils verzahnten Beziehungen zwischen einem steuerrechtlichen Begriff und dem Verein (bzw. der Stiftung) deutlich hervortreten zu lassen, ohne dieses Bild durch störende Hinweise darauf zu verfälschen, wie es sich hierbei bei der Stiftung

bzw. beim Verein verhalte. Erkauft wird dieser Vorteil mit häufigen Verweisungen. Der zweite Teil, der sich mit den Stiftungen befasst, setzt den ersten (Vereine) gewissermassen voraus.

Damit sich der Leser im Wust von 27 Steuergesetzen zurechtfinde, erschien unumgänglich, wesentliche Begriffe an betreffender Stelle wenigstens in Umrissen zu skizzieren und in einen grösseren Rahmen zu stellen. Wer sich im Steuerrecht auskennt oder glaubt, sich auszukennen, mag darüber hinweglesen. Schliesslich sind, um den Praxisbezug zu gewährleisten, häufig Gesetzesbestimmungen in den Text eingeflochten, die - statt vieler - eine im Text erwähnte Tendenz beispielhaft verdeutlichen wollen.

1. Teil: V E R E I N E

1. Abschnitt: DER VEREIN ALS STEUERSUBJEKT

§ 1. BEGRIFF DES VEREINS IM STEUERRECHT

"Der Verein des ZGB ist die körperschaftlich gegliederte und mit juristischer Persönlichkeit ausgestattete (d.h. rechtsfähige) Personenverbindung zur Verfolgung eines bestimmten Zweckes"¹⁾. Der Verein kann sich einer politischen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen, wohltätigen, geselligen oder anderen nicht wirtschaftlichen Aufgabe widmen (Art. 60 Abs. 1 ZGB).

Wer im Personenverband wirtschaftliche Zwecke verfolgen will, wird durch Art. 59 Abs. 2 ZGB in das Recht der im Obligationenrecht geregelten kaufmännischen Gesellschaften - Kapitalgesellschaften und Genossenschaften - verwiesen.

Die Rechtsprechung hat diese im Gesetz scharf gezogenen Grenzen verschoben. Auch Personenvereinigungen, die vorwiegend wirtschaftliche Interessen ihrer Mitglieder wahrnehmen, haben in der Rechtsform des Vereins "Wurzeln gefasst"²⁾. Wirtschaftsverbände, wie Arbeitgeberverbände und Gewerkschaften, Berufsverbände und Kartelle werden heute, entgegen dem Wortlaut von Art. 60 ZGB, als Vereine anerkannt.

Steuersubjekt ist der Verein. Ob die Personenvereinigung rechtsfähig, d.h. ein Verein ist, bestimmt sich nach den Grundsätzen des Zivilrechts³⁾. Die Unterabteilung "Gewehr" eines Schützenvereins mit den anderen Unterabteilungen Pistole, Kleinkaliber, Luftgewehr und Luftwaffen ist damit nicht Steuersubjekt⁴⁾.

1) EGGER, N 1 zu Art. 60

2) BGE 90 II 343 = Pra 1965, 116.

3) BLUMENSTEIN 43/44.

4) Damit verbietet sich, das Vermögen der Schützengesellschaft auf die verschiedenen Unterabteilungen aufzuteilen: Rekurskommission AG vom 6. Juli 1977 i.S. Schützengesellschaft S. (nicht publiziert).

Die Steuerbehörde kann nachweisen, dass eine Personenvereinigung an Gründungsmängeln leidet oder im Sinne des Zivilrechts unzulässige Zwecke verfolgt. Sie muss die Vereinigung, trifft dies zu, nicht als Steuersubjekt anerkennen⁵⁾.

I. VORAUSSETZUNGEN DER RECHTSFAEHIGKEIT

Damit eine Personenvereinigung die Rechtspersönlichkeit als Verein erwerben kann, muss sie drei Voraussetzungen erfüllen:

1. der Wille, als Körperschaft zu bestehen, muss aus den schriftlich abgefassten Statuten hervorgehen;
2. die Personenvereinigung muss sich einer politischen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen, wohlthätigen oder andern nicht wirtschaftlichen Aufgabe widmen;
3. der verfolgte Zweck darf nicht widerrechtlich oder unsittlich sein.

Diese drei Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Liegen Merkmale vor, die sowohl auf eine einfache Gesellschaft als auch auf einen Verein hindeuten, so genügt nicht, soll der Personenvereinigung die Rechtsfähigkeit zukommen, dass die Merkmale des Vereins bloss überwiegen⁶⁾.

A. Statuten

Der Wille, als Körperschaft zu bestehen, muss aus den Statuten ersichtlich sein (Art. 60 Abs. 1 ZGB). Die Statuten müssen in schriftlicher Form vorliegen und über den Zweck des Vereins, seine Mittel und seine Organisation Auskunft geben (Art. 60 Abs. 2 ZGB). Fehlende oder mangelhafte Statuten schliessen aus, dass die Personenvereinigung die Rechtspersönlichkeit als Verein erwirbt⁷⁾.

5) REIMANN/ZUPPINGER/SCHARRER, N 5 zu § 43.

6) BGE 88 II 229.

7) EGGER, N 2 zu Art. 62.

Der Wille, einen Verein gründen zu wollen, kann sich auch aus den Umständen ergeben⁸⁾. Dieser Wille muss deutlich kundgetan werden, damit für Dritte aufgrund der Statuten "nach den Grundsätzen von Treu und Glauben ein Zweifel nicht möglich"⁹⁾ sein kann.

Keine Vereine sind damit Personenvereinigungen, die nicht als Vereine bestehen wollen, wie ein "Komitee", das eine Kunstausstellung organisiert, oder einige wenige Personen, die zusammenkommen, um die Gründung eines Vereins vorzubereiten¹⁰⁾¹¹⁾.

B. Nichtwirtschaftliche ("ideale") Aufgabe

1. Nach den Vorstellungen des Gesetzes

Vereine müssen sich, wollen sie die Rechtspersönlichkeit erwerben, einer politischen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen, wohltätigen, geselligen oder andern nicht wirtschaftlichen Aufgabe widmen (Art. 60 Abs. 1 ZGB).

Damit können Vereinigungen, die sich einer wirtschaftlichen Aufgabe widmen, das Recht der Persönlichkeit nicht erwerben. Hingegen darf der Verein ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben (Art. 61 Abs. 2 ZGB).

8) EGGER, N 14 zu Art. 60.

9) BGE 88 II 229.

10) Sogenannte "Vor-Vereine": Heini 537.

11) In keinem Verein i.S. von Art. 60 ZGB haben sich die "Sieben Aufrechten" zusammengefunden: "Diese Wackern hatten sich seit Jahrzehnten aneinander gewöhnt, nannten sich nur beim Vornamen und bildeten endlich eine feste, geschlossene Gesellschaft, aber ohne alle andern Satzungen als die, welche sie im Herzen trugen": Gottfried KELLER, Das Fähnlein der sieben Aufrechten, in: Werke, Zweiter Band, Atlantis Ausgaben, S. 157. Zürich 1951.

a) Nicht wirtschaftlicher Zweck

Eine Gesellschaft verfolgt einen wirtschaftlichen Zweck, wenn sie "einen ökonomischen Vorteil (geldwerten Nutzen) zugunsten ihrer Mitglieder erstrebt"¹²⁾. Damit steht die Vereinsform zur Verfügung, wenn die Befriedigung wirtschaftlicher Bedürfnisse Dritter zum Vereinszweck erklärt wird; dies stellt eine ideale, wohltätige Aufgabe dar¹³⁾.

b) Nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe

Für "seinen Zweck", d.h. um einen idealen Zweck zu erfüllen oder zu befördern, darf der Verein ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe (ein kaufmännisches Unternehmen) betreiben (Art. 61 Abs. 2 ZGB). Dies wird selten vorkommen, eigentlich nur, wenn Vereine in grösserem Umfang gemeinnützig tätig sein wollen¹⁴⁾.

Als Gewerbe gilt eine "selbständige, auf dauernden Erwerb gerichtete Tätigkeit" (Art. 52 Abs. 3 HRV), die nicht mit Gewinnabsicht erfolgen muss¹⁵⁾, d.h. nicht mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen, die über die blosse Kostendeckung hinausgehen¹⁶⁾. "Es genügt, dass die Tätigkeit, die der Verein... ausübt, das Gebiet der Wirtschaft beschlägt, d.h. der Verein nach den Grundsätzen von Leistung und Gegenleistung ganz oder teilweise die Einnahmen selbst verschaffen soll, mit denen der Betrieb aufrecht erhalten wird"¹⁷⁾. Gewerbebetriebe, d.h. kaufmännische Unternehmen, sind damit auch Heime verschiedenster Art, wie Alters-¹⁸⁾, Erziehungs-¹⁹⁾ und Erholungsheime²⁰⁾.

12) MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER 100.

13) MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER 106 mit Beispielen.

14) MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER 113.

15) BGE 80 I 384.

16) MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER 108.

17) BGE 68 I 110 sowie BGE 56 I 127/28, BGE 63 I 98.

18) BGE 68 I 110: Asyl St. Maria Elisabeth des Instituts Ingenbohl.

19) BGE 63 I 99/100: Fürsorge- und Erziehungsheim vom guten Hirten.

20) Erholungsheim des Diakonieverbandes "Wartburg", BGE 56 I 126/27.

Der Verein betreibt kein Gewerbe, wenn er sich nur vorübergehend wirtschaftlich betätigt, um sich beispielsweise Geld für eine Studienreise seiner Mitglieder zu beschaffen²¹⁾.

Betreibt der Verein "für seinen Zweck" ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, so ist er verpflichtet, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen (Art. 61 Abs. 2 ZGB), sofern er jährliche Roheinnahmen von Fr. 100'000 erzielt (Art. 54 HRV) oder eine der andern in Art. 53 HRV erwähnten Voraussetzungen vorliegt, z.B. wenn "Art und Umfang des Unternehmens einen kaufmännischen Betrieb und eine geordnete Buchführung erfordern" (Art. 53 lit. C HRV), wie Theater, Kinos, Privatschulen, Spitäler etc.

Daran knüpft, als wichtige Folge, die Buchführungspflicht, die wiederum steuerrechtliche Folgen nach sich ziehen kann, insbesondere in bezug auf Kapital- und Liquidationsgewinne²²⁾. Nicht buchführungspflichtig ist der Verein, der sich eintragen lässt, ohne dazu verpflichtet zu sein²³⁾.

2. Nach herrschender Praxis

Bis zum Jahre 1963 konnten als Vereine, entgegen Art. 60 Abs. 1 ZGB, auch Personenvereinigungen bestehen, die vorwiegend wirtschaftliche Vorteile zugunsten ihrer Mitglieder anstrebten, insbesondere Berufsverbände und Kartelle. Mit BGE 88 II 209 ff. (i.S. Miniera) änderte die Praxis vorübergehend. Einem Kartell wurde mit der Begründung, solche Organisationen verfolgten entgegen Art. 60 Abs. 1 ZGB wirtschaftliche Zwecke, die Rechtspersönlichkeit als Verein nicht zugestanden.

21) Folgt e contrario aus Art. 52 Abs. 3 HRV.

22) WStB 21 I lit. d: KANZIG, N 2 zu Art. 43: hinten 58.

23) BGE 79 I 59.

Zwei Jahre später, 1965, wurde die vor 1963 geübte, "gesetzeswidrige Rechtsprechung"²⁴⁾ aus Gründen der Rechtssicherheit wieder hergestellt²⁵⁾. Die Folgen der mit BGE 88 II 209 ff vollzogenen Kehrtwendung, begründete das Bundesgericht, "wären nicht nur für die Berufsverbände und deren Mitglieder höchst unangenehm; sie wären noch verhängnisvoller für die Dritten, die mit ihnen in vertragliche Beziehungen treten oder, z.B. im Falle eines Boykotts, durch sie geschädigt werden"²⁶⁾.

Im heutigen Rechtszustand kann somit eine Personenvereinigung als Verein nicht bestehen, wenn sie einen wirtschaftlichen Zweck verfolgt und zugleich ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt. Als Vereine gelten hingegen Personenvereinigungen, die kein Gewerbe betreiben, auch wenn sie einen wirtschaftlichen Zweck verfolgen²⁷⁾. Dazu gehören insbesondere Berufsverbände, Arbeitgeberorganisationen, Gewerkschaften und Kartelle.

C. Kein widerrechtlicher oder unsittlicher Zweck

Personenvereinigungen, deren Zweck- "der statuarische und der wirklich verfolgte"²⁸⁾ widerrechtlich oder unsittlich ist, sind nicht rechtsfähig. "Gleich wie die Vertragsfreiheit nur in den Schranken des Gesetzes, der öffentlichen Ordnung, des Rechts der Persönlichkeit und der guten Sitten besteht, so besteht auch die Freiheit zur beliebigen Gestaltung von Verbandsstatuten nur innerhalb dieser Schranken"²⁹⁾.

W i d e r r e c h t l i c h ist der Vereinszweck, wenn die statuarische Aufgabe und das Tätigkeitsgebiet gegen zwingende Normen des geltenden Rechts verstossen³⁰⁾. Widerrechtliche Zwecke verfolgen häufig politische

24) MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER 104.

25) BGE 90 II 333 ff. = Pra 1965, Nr. 35, 109 ff.

26) BGE 90 II 343 = Pra 1965, 116.

27) Die beiden Entscheide haben eine Flut von Publikationen ausgelöst; zusammenfassend MENGIARDI, 189 ff. mit weiteren Nachweisen.

28) EGGER, N 8 zu Art. 52.

29) BGE 80 II 132.

30) RIEMER, Vereine 83.

Vereinigungen. Die in der Literatur erwähnten Vereine, die verbotene Spiele durchführen, schmuggeln und fälschen, mit Mädchen handeln³¹⁾ oder gar die Vielweiberei praktizieren, "zeugen zwar von beachtlicher Phantasie der Kommentatoren, sind aber bisher in der publizierten Gerichts- und Verwaltungspraxis der Schweiz... nicht aufgetaucht"³²⁾.

U n s i t t l i c h k e i t bedeutet einen Verstoß gegen die Normen des ungeschriebenen Rechts, gegen die öffentliche Ordnung³³⁾, gegen die sittlichen Anschauungen insgesamt³⁴⁾. Sind allgemein die Mittel widerrechtlich oder unsittlich, so haften der Verein und die Handelnden, gewöhnlich die Vereinsorgane, nach allgemeinen Grundsätzen, d.h. gemäss Art. 28 und 55 ZGB³⁵⁾.

1. Ursprünglich widerrechtlicher bzw. unsittlicher Zweck

Eine Personenvereinigung kann nicht als Verein entstehen, wenn sie einen widerrechtlichen oder unsittlichen Zweck verfolgen will, auch wenn sie die formellen Voraussetzungen, wie Statuten etc., erfüllt (Art. 52 Abs. 3 ZGB). Um Dritte zu schützen, ist der Verein jedoch formell zu liquidieren³⁶⁾.

2. Nachträglich widerrechtlich bzw. unsittlich gewordener Zweck

Der Verein kann im Laufe der Zeit von seinen ursprünglichen Zielen abweichen und einem widerrechtlichen oder unsittlichen Zweck nachgehen. Ebenso kann ein anfänglich als zulässig anerkannter Zweck, indem sich die sittlichen Anschauungen wandeln, Statuten und Gesetze ändern, sich als widerrufenlich oder unsittlich herausstellen.

31) Schulbeispiel bei GUTZWILLER, 503: Verein zur Vermittlung von Saaltöchtern in Uebersee.

32) RIEMER, Vereine 87.

33) EGGER, N 9 zu Art. 52.

34) BGE 94 II 16.

35) EGGER, N 8 zu Art. 52.

36) RIEMER, Vereine 97, N 89; EGGER, N 11 zu Art. 52;
BGE 73 II 90, 75 II 25/26 in bezug auf Stiftungen.

Der Richter kann den Verein auf Klage hin auflösen (Art. 78 ZGB). Zur Klage legitimiert sind die Beteiligten, die Behörden sowie andere Personen, die ein schutzwürdiges Interesse geltend machen können, wie Gläubiger oder andere Vereine.

II. Rechtsfähigkeit kraft Gesetz

Kraft Gesetz sind rechtsfähig die Arbeitslosenkassen³⁷⁾; die anerkannten Krankenkassen³⁸⁾ sowie die Familienausgleichskassen, von Arbeitsgeber- und Arbeitnehmerverbänden allein oder gemeinsam geschaffene Kassen³⁹⁾, sofern sich diese Organisationen in der Rechtsform des Vereins konstituieren.

III. Folgen fehlender Rechtsfähigkeit

Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen stellt das Gesetz den einfachen Gesellschaften gleich (Art. 62 ZGB). Das Vermögen der Gesellschaft, das zivilrechtlich im Gesamteigentum der Gesellschafter steht, wird steuerrechtlich den Gesellschaftern anteilmässig zugerechnet.

Das Recht der einfachen Gesellschaft erweist sich indessen als unzulänglich, für "Vereine", die in den Verkehr treten, ohne rechtsfähig zu sein⁴⁰⁾. Das Zivilrecht behandelt solche Vereinigungen (entgegen Art. 62 ZGB) deshalb oft wie juristische Personen⁴¹⁾⁴²⁾. Steuergesetzgebung und Praxis stellen sich auf den gleichen Standpunkt. Personenvereinigungen werden

37) Art. 6 Abs. 2 BG über die Arbeitslosenversicherung vom 21. Juni 1951.

38) Art. 29 KUVG.

39) BGE 72 I 319 = Archiv 15, 530.

40) EGGER, N 1 zu Art. 62.

41) RK ZH 3.9.1925, ZR 25, Nr. 58.

42) Ausserdem verlangt die zugrundeliegende Idee des Gläubigerschutzes, dass nicht rechtsfähige Personenvereinigungen wie die einfache Gesellschaft, d.h. mit Wirkung ex nunc, aufzulösen sind. WIGET 88 in bezug auf die Unterhaltsstiftung; BGE 89 II 35 in bezug auf die einfache Gesellschaft.

wie Vereine behandelt, wenn die gewöhnlich summarisch vorgenommene Prüfung der Statuten keine Anhaltspunkte liefert, die Personenvereinigung sei nicht rechtsfähig⁴³⁾⁴⁴⁾. Dieser Fall wird selten eintreten.

43) Auskunft Steuerverwaltung ZH; gleiche Praxis mehrheitlich in den anderen Kantonen.

44) Im Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland sind sowohl rechtsfähige (eintragungspflichtige) als auch nicht rechtsfähige (nicht eintragungspflichtige, "ideale") Personenvereinigungen steuerpflichtig: TROLL 98.

§ 2. DAUER DER STEUERPFlicht

I. Beginn

Die Steuerpflicht beginnt mit der Gründung, im Zeitpunkt, in dem der Verein zivilrechtlich gültig errichtet ist ¹⁾, d.h. sobald der Wille, als Körperschaft zu bestehen, aus den Statuten ersichtlich ist (Art. 60 ZGB).

II. Ende

A. Auflösungsgründe

Der Verein wird aufgelöst durch Vereinsbeschluss (Art. 76 ZGB); von Gesetzes wegen im Falle der Zahlungsunfähigkeit oder wenn der Vorstand nicht mehr statutengemäss bestellt werden kann (Art. 77 ZGB); durch den Richter auf Klage der zuständigen Behörde oder eines Beteiligten, wenn der Zweck des Vereins widerrechtlich oder unsittlich ist (Art. 78 ZGB)²⁾. Umstritten ist, ob die Ungültigkeit ex nunc oder ex tunc eintreten solle. Um Dritte in ihrem Vertrauen auf die nur zum Schein bestehende Rechtsfähigkeit zu schützen, soll die Ungültigkeit mit Wirkung ex nunc eintreten³⁾.

Bevor die Rechtsfähigkeit erlischt, tritt der Verein in das Liquidationsstadium. Der Liquidationszweck ersetzt den bisherigen Zweck, der Verein wird zum "Verein in Liq."⁴⁾.

Mit durchgeführter Liquidation endet die Rechtsfähigkeit; an die Stelle des Vereins kann durch Singularsukzession eine andere juristische Person treten⁵⁾.

1) MASSHARDT, N 3 zu Art. 8; REIMANN/ZUPPINGER/SCHARRER, N 6 zu § 13 für die juristischen Personen.

2) Vorne 8 ff.

3) Sogenannte Rechtsscheintheorie: WIGET 80,88.

4) EGGER, N 6 zu Art. 58.

5) Umwandlung, hinten 15.

B. Steuerrechtliche Liquidation

1. Einfache Liquidation

Die Steuerpflicht endet "mit der Auflösung und Durchführung der Liquidation" (ZH 13 II); sie dauert "bis zum Tage der Beendigung der Liquidation" (WStB 12 I).

Als beendet gilt die Liquidation, "wenn sie tatsächlich abgeschlossen und der Liquidationserlös verteilt ist"⁶⁾. Massgebend sind nicht formelle Kriterien, wie z.B. der Vereinsbeschluss auf Durchführung der Liquidation oder die Löschung eines im Handelsregister eingetragenen Vereins, sondern die "materielle Beendigung der Liquidation"⁷⁾: Geschäftsaktiven sind zu veräussern, sämtliche Schuldverpflichtungen abzuwickeln, und das restliche Vermögen ist unter die Mitglieder zu verteilen. Massgebend sind die für die Aktiengesellschaften geltenden Vorschriften⁸⁾.

Dabei kann ein Liquidationsgewinn entstehen. "Als Liquidationsgewinn... gelten die bei der Veräusserung oder beim Tausch eines Geschäftes (oder) eines geschäftlichen Vermögensteiles... erzielten Gewinne..." (TG-VV 10). Ein auf Geschäftsvermögen erzielter Liquidationsgewinn ist in den meisten Kantonen steuerpflichtig. Im Bund und in rund einem Drittel der Kantone gilt als zusätzliche Voraussetzung, dass der Liquidationsgewinn von buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen auf dem Geschäftsvermögen erzielt wird⁹⁾.

6) GRUBER, N 1 zu Art. 17.

7) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 8 zu § 13.

8) Art. 58 ZGB verweist auf Art. 913 OR (Genossenschaft), der auf "die für die Aktiengesellschaften geltenden Vorschriften" verweist.

9) Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB; HOHN 187.

2. Liquidation mit Umwandlung

Vereine werden selten in andere juristische Personen umgewandelt. Da die Sukzession der neu zu gründenden Gesellschaft in die Rechte des Vereins eine Singularsukzession ist¹⁰⁾, muss der Umwandlung die Liquidation vorhergehen¹¹⁾. Die übernehmende Gesellschaft tritt für den Rest der laufenden Veranlagungsperiode in die Steuerpflicht des liquidierten Vereins ein.

10) Eidg. Grundbuchamt, Meinungsäusserung vom 4. April 1935, ZBGR 1938, 232.

11) WEHRLI 27.

§ 3. STEUERRECHTLICHE ZUGEHÖRIGKEIT

I. Begriff

Steuerrechtliche Zugehörigkeit bedeutet, dass ein Individuum, im übertragenen Sinn auch eine juristische Person, zu einem Gemeinwesen in einer steuerrechtlich erheblichen Beziehung steht, die persönlich¹⁾ oder wirtschaftlich²⁾ sein kann³⁾.

Die p e r s ö n l i c h e Zugehörigkeit begründet eine unbeschränkte Steuerpflicht. Die w i r t s c h a f t l i c h e Zugehörigkeit beschränkt die Steuerpflicht auf Sachen oder Rechte, die mit dem Kanton wirtschaftlich verbunden sind, vor allem auf Grundeigentum und Betriebsstätten⁴⁾.

II. Primäres Steuerdomizil

Das primäre Steuerdomizil eines Vereins richtet sich nach dem statutarischen (Regel) oder dem tatsächlichen Sitz (Ausnahme).

A. Am statutarischen Sitz

Der statutarische Sitz ist der in den Statuten bezeichnete Sitz. Gewöhnlich stimmt er mit dem tatsächlichen Sitz überein. Die Angabe, dass sich der Sitz des Vereins am Wohnsitz des jeweiligen Präsidenten befinden solle, reicht für die Bestimmung des Sitzes aus⁵⁾. Juristische Personen und damit auch der Verein sind grundsätzlich am statutarischen Sitz steuerpflichtig. Wer sich auf einen andern Sitz beruft, hat die dafür notwendigen Voraussetzungen zu beweisen⁶⁾.

1) Z.B. Wohnsitz: primäres Steuerdomizil.

2) Z.B. Grundeigentum oder Betriebsstätte: sekundäres Steuerdomizil.

3) HÖHN 128.

4) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 1 zu §§ 3-7.

5) EGGER, N 9 zu Art. 56.

6) Bgr 23.12.1959, Archiv 29, 345.

B. Am tatsächlichen Sitz

Der tatsächliche Sitz juristischer Personen befindet sich dort, wo die Verwaltung geführt wird (Art. 56 ZGB), "wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen und in der Regel auch gewisse ständige Betriebseinrichtungen (Betriebsstätte oder Verwaltungsstätte) vorhanden sind"⁷⁾.

Der Verein wird am tatsächlichen Sitz besteuert, wenn die Statuten keine Angaben über den Sitz enthalten oder wenn sich am statuarischen Sitz nur unbedeutende Verwaltungstätigkeit entfaltet, der Sitz somit nur formell begründet ist. In diesem Fall liegt ein B r i e f k a s t e n d o m i z i l vor. Würde am statuarischen Sitz besteuert, "wäre es den juristischen Personen möglich, ihre Steuerverhältnisse in künstlicher, sachlich nicht begründeter Weise zu regeln, was sich mit dem Wesen der Steuerpflicht schlechterdings nicht verträgt"⁸⁾. Die Motive, welche die Wahl des Briefkastendomizils bestimmt haben, sind unerheblich. Am tatsächlichen Sitz wird besteuert, wenn der statuarische Sitz "als der wirklichen Situation in keiner Weise angepasst, sondern durchaus künstlich geschaffen erscheint"⁹⁾.

III. Sekundäres Steuerdomizil

Ein Verein, der seine Tätigkeit auf das Gebiet anderer Kantone ausdehnt (Zweigsekretariate, Geschäftsstellen, Restaurants, Ferienheime, Spitäler etc.), wird anteilmässig besteuert, sofern er dort eine Betriebsstätte begründet¹⁰⁾.

7) REIMANN/ZUPPINGER/SCHARRER, N 10 zu § 4 für die juristischen Personen.

8) BGE 45 I 203.

9) BGE 45 I 204.

10) "Als Betriebsstätte eines Unternehmens gilt eine ständige Geschäftseinrichtung, in welcher ein qualitativ oder quantitativ wesentlicher Teil der Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere der Ort der Leitung, die Zweigniederlassungen, Werkstätten, Einkaufs- und Verkaufsstellen sowie die ständigen Vertretungen" (WS+B 6).

Der Begriff der "Betriebsstätte" umfasst auch die Zweigniederlassung, die eine Geschäftseinrichtung des Hauptsitzes darstellt, "wirtschaftlich und betrieblich von diesem jedoch weitgehend getrennt und unabhängig ist und nach aussen hin wie ein selbständiger Betrieb in Erscheinung tritt. Für die Unabhängigkeit einer Zweigniederlassung ist vor allem von Bedeutung, dass sie eine eigene Büroeinrichtung mit einem bevollmächtigten Leiter besitzt, dass sie verbindliche Verträge mit Dritten abschliesst und selbständig Rechnungen ausstellt und dass sie über ein Postcheck- oder Bankkonto verfügt"¹¹⁾.

Eine Zweigniederlassung vermag auch ein Verein zu begründen, der ideale Zwecke verfolgt¹²⁾. Gewinnabsicht ist dazu nicht erforderlich¹³⁾.

Betriebsstätten begründen ein sekundäres Steuerdomizil, das interkantonale Steuerauscheidungen erfordert. Die auf die betreffenden Kantone entfallenden Anteile werden in der Regel mit der direkten Methode ausgeschieden¹⁴⁾, d.h. jeder Kanton besteuert einen Anteil am Gesamtertrag und Kapital nach den in den Buchhaltungen der Betriebsstätten ausgewiesenen Ergebnissen¹⁵⁾.

Die Steuerpflicht am sekundären Steuerdomizil beginnt mit der Begründung der steuerrechtlich erheblichen Beziehung, z.B. mit der Begründung einer Betriebsstätte, und hört auf, wenn die im betreffenden Kanton steuerbaren Werte aufgegeben werden¹⁶⁾.

11) MASSHARDT, N 5 zu Art. 6.

12) Eine Zweigniederlassung und somit eintragungspflichtig ist beispielsweise das evangelische Erholungsheim des Diakonieverbandes "Wartburg": BGE 56 I 126.

13) BGE 56 I 127.

14) GYGAX 373.

15) HÖHN 380.

16) HÖHN 131.

IV. Sektionen

Vereine und Genossenschaften können sich zu Verbänden zusammenschliessen. Verbände wiederum können in höheren Verbänden aufgehen, z.B. Kantonalverbände in Schweizerischen Verbänden ("S p i t z e n v e r b ä n d e", "Z e n t r a l v e r b ä n d e")¹⁷⁾.

Den Verein als Teil des Verbandes bezeichnet man als S e k t i o n. Die Sektion begründet ein eigenes Steuerdomizil, wenn ihr die Rechtsfähigkeit zukommt. Art. 60 ZGB verlangt dafür eigene Statuten. Der Sektion als "geeignete Lösung"¹⁸⁾ Rechtsfähigkeit kraft Rechtsfähigkeit des Verbandes zukommen zu lassen, ist damit ausgeschlossen. Ob der Sektion Rechtsfähigkeit zukomme, die wiederum ein Steuerdomizil mit sich zieht, ist somit von Fall zu Fall nach den Erfordernissen von Art. 60 ZGB zu beurteilen¹⁹⁾.

A. Mit eigenem Steuerdomizil

Eine Sektion begründet ein eigenes Steuerdomizil, wenn ihr Rechtsfähigkeit zukommt. Rechtsfähig ist die Sektion, wenn sie eigene Statuten besitzt (Art. 60 ZGB). Als Statuten sollen bereits die schriftliche Protokollierung des Beschlusses der Gründung einer Sektion des X-Verbandes anerkannt werden²⁰⁾.

Tritt eine Sektion im Geschäftsverkehr selbständig auf, so rechtfertigt dies im Zweifel die Annahme der Rechtsfähigkeit²¹⁾. Gegenüber Sektionen mit Rechtsfähigkeit kommt dem Verband gewöhnlich keine Weisungsbefugnis zu²²⁾. Steuerdomizil ist der Sitz der Sektion.

17) HALTER 8.

18) HALTER 95.

19) EGGER, N 20 zu Art. 60.

20) HALTER 94.

21) EGGER, N 20 zu Art. 60.

22) HEINI 569.

B. Ohne eigenes Steuerdomizil

Die Sektion kann kein eigenes Steuerdomizil gründen, wenn sie nicht rechtsfähig ist. Dies ist der Fall, wenn sie keine eigenen Statuten besitzt²³⁾ oder, sollte sie solche besitzen, wenn der Verband die Sektion in der Bewegungsfreiheit weitgehend bindet²⁴⁾.

Die Sektion führt kein selbständiges Dasein. Dem Sektionsmitglied tritt stets der Verband als Rechtssubjekt gegenüber. Die Sektion bildet auch keine einfache Gesellschaft; sie kann allenfalls eine solche sein, wenn dies in den Statuten des Verbandes deutlich gemacht wird²⁵⁾.

Steuerpflichtig für die nicht rechtsfähige Sektion ist der Verband an seinem statutarischen oder tatsächlichen Sitz²⁶⁾.

23) BGE 82 II 321.

24) EGGER, N 20 zu Art. 60.

25) HEINI 56B, N.63.

26) GYGAX 315.

§ 4. AUSNAHMEN VON DER SUBJEKTIVEN STEUERPFLICHT

I. Allgemeines

Die steuerrechtliche Zugehörigkeit einer natürlichen oder einer juristischen Person kann durch besondere Rechtsvorschriften im Einzelfall aufgehoben werden. Die in den Steuergesetzen vorgesehenen Befreiungen sind zum Teil auf den Umstand zurückzuführen, dass Körperschaften, die sich öffentlichen, gemeinnützigen oder ähnlichen Zwecken widmen, das Gemeinwesen entlasten¹⁾.

Die steuerlich bevorzugten Zwecke, wie "wohlthätige Zwecke", "soziale Zwecke", "Kultus- und Unterrichtszwecke" oder "gemeinnützige Zwecke" werden in den Steuergesetzen kasuistisch aufgezählt und zum Teil als Befreiungsgründe sui generis anerkannt, zum Teil den gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken untergeordnet²⁾. Die Wehrsteuerpraxis z.B. stellt - mit Ausnahme der Kultuszwecke - die den gemeinnützigen ähnlichen Zwecke unter den Oberbegriff der "ausschliesslichen Gemeinnützigkeit", während z.B. die Praxis in ZH für die steuerbefreiten Zwecke jeweils eigene Voraussetzungen aufstellt, die sich mit den Begriffsmerkmalen der "ausschliesslichen Gemeinnützigkeit" i.S. des Wehrsteuerrechts nicht unbedingt zu decken brauchen³⁾.

In allen Fällen setzt die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht jedoch immer voraus, dass die Institution weder Erwerbs- noch Selbsthilfeszwecke verfolgt.

1) NIGGLI 119.

2) HÖHN/HENSEL 114.

3) Das Mustergesetz (MuG 88 I) befreit von der Steuerpflicht...

"g. juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke in der Schweiz oder im gesamtschweizerischen Interesse verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, welche ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind".

"h. juristische Personen, die kantonale oder gesamtschweizerische Kultuszwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, welche ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind".

II. Ausschluss von Erwerbs- oder Selbsthilfzwecken

A. Erwerbszwecke

Juristische Personen, die Erwerbszwecke verfolgen, dienen in erster Linie eigenen und nicht öffentlichen Interessen. Damit verbietet sich, diese Institutionen steuerlich zu bevorzugen. **E r w e r b s z w e c k e** liegen vor, wenn eine juristische Person im "wirtschaftlichen Konkurrenzkampf oder in wirtschaftlicher Monopolstellung mit dem Zweck der Gewinnerzielung Kapital und Arbeit einsetzt und dabei für ihre Leistungen insgesamt ein Entgelt fordert, wie es im Wirtschaftsleben üblicherweise bezahlt wird"⁴⁾. Erholungsheime, Kuranstalten, Ferien- und Altersheime sind damit von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, wenn sie, was häufig vorkommt, ausgesprochenen Erwerbszwecken dienen⁵⁾.

Der Ausschluss des Erwerbszweckes bedeutet aber nicht, dass die Institution keine Erwerbstätigkeit ausüben darf⁶⁾. Erwerbstätigkeit setzt einen Erwerbszweck nicht voraus. Institutionen, wo nicht Erwerbszwecke, sondern ideelle, altruistische oder öffentliche Zwecke vorherrschen, anerkennt die Praxis als gemeinnützig⁷⁾. Die gemeinnützige Institution darf für Leistungen sogar ein Entgelt verlangen⁸⁾. Oft ist ihr nur auf diese Weise möglich, ihre Leistungen aufrechtzuerhalten oder auszubauen. Befreiung von der Steuerpflicht wurde z.B. einem Verein zugestanden, der Minderbemittelte zu reduzierten Preisen in ein Kur- und Erholungsheim aufnahm⁹⁾.

4) ORK ZH 17.11.1955, RB 1955, Nr. 12.

5) STUDER 102. Keine Steuerbefreiung für den Zürcher Frauenverein für alkoholfreie Wirtschaften, weil Mahlzeiten nicht preisgünstiger als in anderen Restaurants serviert werden und der wirtschaftliche Betrieb die Hauptaufgabe des Vereins darstellt: BGE 64 I 327.

6) NIGGLI 83.

7) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 26 zu § 16.

8) NIGGLI 84.

9) BGr 19.10.1950, Archiv 19, 328.

B. Selbsthilfezwecke

Eine Tätigkeit, die nicht das Wohl der Allgemeinheit, sondern den persönlichen Nutzen in den Vordergrund stellt, entlastet das Gemeinwesen nicht. Damit liegt auch kein Grund vor, eine Institution steuerlich zu bevorzugen, die eine solche Tätigkeit ausübt. Von der Steuerbefreiung auszuschliessen sind deshalb vorab Genossenschaften, wenn sie auf *w i r t s c h a f t l i c h e* Betätigung der Mitglieder ausgerichtet sind¹⁰⁾. Unterstützungskassen von Parteien und Verbänden, Versicherungskassen, Jagdschutz, Weg- und Wassergenossenschaften, Bürgschafts- und Wohnbaugenossenschaften sind ebenfalls Selbsthilfeorganisationen und werden steuerlich nicht bevorzugt¹¹⁾.

Auch Berufsvereinigungen und Wirtschaftsverbände schliessen sich vor allem zur Selbsthilfe zusammen. Damit kann für sie keine Steuerbefreiung eintreten¹²⁾. Selbsthilfezwecken dienen auch die Familienstiftungen¹³⁾. Der Stifter errichtet eine solche Institution in der Regel nicht für den Nutzen von Aussenstehenden, sondern für die eigene Familie. Eine steuerliche Bevorzugung darf der Familienstiftung deshalb nicht zukommen¹⁴⁾.

III. Gemeinnützigkeit

A. Grundsätzliches

Gemeinnützigkeit liegt entgegen landläufiger Meinung nicht bereits dann vor, wenn eine Erwerbsabsicht fehlt oder gewisse soziale Ziele verfolgt werden. Der steuerrechtliche Begriff der Gemeinnützigkeit ist wesentlich enger¹⁵⁾. Die leitenden Prinzipien, die den Begriff der Gemeinnützigkeit

10) NIGGLI 79; STUDER 98; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 26 zu § 16.

11) BGr 13.7.1948, Archiv 17,141.

12) BGE 71 I 119.

13) Vgl. hinten 81 ff.

14) NIGGLI 82. Als gemeinnützig wurde hingegen eine Familienstiftung anerkannt, die sich im Laufe der Jahrzehnte aufgrund des fehlenden familiären Zusammenhangs zu einer Einrichtung der Armenfürsorge entwickelt hatte: BGE 56 I 284.

15) NIGGLI 35.

bestimmen, entwickelte das Bundesgericht in seiner Praxis zu Art. 16 Abs. 3 WStB. Auch die in den Kantonen massgebende Praxis anerkennt heute fast allgemein, unabhängig von der jeweiligen gesetzlichen Formulierung¹⁶⁾, die Auslegung im Sinne von Art. 16 Ziff. 3 WStB¹⁷⁾. Abweichungen kommen vor¹⁸⁾, im allgemeinen gelten jedoch ähnliche Ueberlegungen¹⁹⁾. Dies verdeutlicht die Praxis des Kantons Zürich²⁰⁾.

B. Voraussetzungen im einzelnen

Art. 16 Ziff. 3 WStB befreit von der Steuerpflicht die übrigen Körperschaften und Anstalten für das Vermögen und Einkommen, das Kultus- und Unterrichtszwecken, der Fürsorge für Arme und Kranke, für Alter und Invalidität oder andern ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dient.

Die aufgeführten "Kultus- und Unterrichtszwecke", "Fürsorge für Arme und Kranke" sowie für "Alter und Invalidität" werden beispielhaft aufgeführt. Institutionen, welche diese Zwecke verfolgen, werden somit nur von der Steuerpflicht befreit, wenn diese Zwecke zugleich als "ausschliesslich gemeinnützig" angesprochen werden können²¹⁾. Gemeinnützigkeit bildet hier den Oberbegriff. Eine Ausnahme gilt allein für die Kultuszwecke²²⁾.

16) NIGGLI 38. Auch wenn die "gemeinnützigen Zwecke" im Gesetz nicht erwähnt werden, verwendet die Praxis die Begriffsmerkmale der "ausschliesslichen Gemeinnützigkeit" oft auch bei den ähnlichen Zwecken.

17) NIGGLI 74. GE z.B. wendet die Praxis der Wehrsteuer gemäss Auskunft vom 3.6.1981 "par analogie" an.

18) Als Beleg dafür GR 9 Ziff. 6, wo "in gemeinnütziger Weise" nicht "ausschliesslich gemeinnützig" bedeutet. Vgl. VGE GR, 20.10.1940, PVG 1970, Nr. 72: "Die Tatsache, dass diese Tätigkeit für die beteiligten Privaten in einem gewissen Ausmass indirekte Vorteile mit sich bringt, schliesst die Annahme eines gemeinnützigen Charakters ... nicht notwendigerweise aus" - offenbar eine schönfärberische Umschreibung für eine gewinnstrebige private Institution.

19) STUDER 95.

20) Vgl. hinten 29.

21) KÄNZIG, N 13 zu Art. 16.

22) KÄNZIG, N 13 zu Art. 16; STUDER 96.

Eine Tätigkeit ist nur dann als ausschliesslich gemeinnützig i.S. von Art. 16 Ziff. 3 WStB zu bezeichnen, wenn sie im Allgemeininteresse liegt und hiefür in uneigennütziger Weise finanzielle Opfer erbracht werden²³⁾.

1. Allgemeininteresse

Der Zweck einer Institution liegt im Allgemeininteresse, wenn er nach der allgemeinen Volksauffassung als fördernd gilt²⁴⁾. Dies ist z.B. der Fall bei der sozialen Fürsorge²⁵⁾, bei der Förderung von Kunst und Wissenschaft²⁶⁾, bei Heimat-, Natur- und Tierschutz. Vereine mit ideellen Zwecken haben in der Regel keinen Anspruch auf Steuerbefreiung. Die finanziellen und persönlichen Opfer, die Vorstand und Vereinsmitglieder oft erbringen, geschehen nicht um des gemeinen Nutzens, sondern um der eigenen Vereinssache willen. Nicht ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgen z.B. Turnvereine²⁷⁾, Schützenvereine²⁸⁾ und politische Vereine²⁹⁾.

Einzelne Kantone befreien Vereine, die nicht ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgen, kraft gesetzlicher Bestimmung oder gemäss Praxis. TG befreit Vereine von der Steuerpflicht, die sich "geselligen oder sportlichen Zwecken" widmen³⁰⁾. NE und VS befreien, wohl aus patriotischen

23) MASSHARDT, N 10 zu Art. 16.

24) KÄNZIG, N 14 zu Art. 16.

25) BGr 19.10.1950, Archiv 19, 328.

26) BGr 21.12.1937, Archiv 7, 11.

27) RK SO 27.10.1947, Archiv 16, 338.

28) "Auch wenn die Förderung des Schiesswesens in starkem Masse der Erhaltung und Förderung der Wehrhaftigkeit des Landes zugute kommt":
RK SG 1.2.1947, Archiv 15, 436.

29) BGr 14.3.1962, Archiv 32, 294; NIGGLI 127; v. MANDACH 34.

Vor allem aus Gründen der Rechtssicherheit will der Regierungsrat des Kantons Zürich daran festhalten, dass die politischen Parteien auch in Zukunft nicht gesetzlich von der Steuerpflicht befreit werden. Vgl. Vorschläge des Zürcher Regierungsrates vom 11.3.1981 betreffend Aenderung des Gesetzes über die direkten Steuern, in: ZUPPINGER, Revision 199/200.

30) TG 13 lit. e. Gemäss Auskunft der Steuerverwaltung vom 2.7.1981 besteuert TG insgesamt drei Vereine, die sämtliche eine nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben.

Motiven, die Schützenvereine von der Steuerpflicht³¹⁾. BS befreit die politischen Parteien gemäss Praxis³²⁾. BE befreit Dachverbände, wie z.B. den Eidgenössischen Schwingerverband, den Hornusserverband sowie den Jodlerverband, nicht hingegen den Schweizerischen Fussballverband und den Schweizerischen Skiverband³³⁾.

Allgemeininteresse setzt voraus, dass der Kreis der Destinatäre grundsätzlich nicht geschlossen sein darf. Zwar beschränkt bereits die statutarische Umschreibung des Zweckes das Tätigkeitsgebiet der Institutionen und damit die Hilfe³⁴⁾. Unter den gegebenen sachlichen Voraussetzungen muss jedoch jedermann Nutzniesser der Institution sein können³⁵⁾. Beschränkungen sind auch in persönlicher Beziehung zulässig³⁶⁾. Im Interesse der Allgemeinheit liegt auch die Tätigkeit von Institutionen, die ihre Fürsorge auf einen bestimmten Kreis bedürftiger Personen beschränken, z.B. auf die Angehörigen einer bestimmten Landesgegend, einer bestimmten Konfession, eines bestimmten Berufes oder eines Berufsverbandes³⁷⁾.

Als zusätzliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung findet sich in den Steuergesetzen oft die Bestimmung, dass die Institution die gemeinnützige Tätigkeit im Kanton entfalten müsse. Diese Bestimmung wird damit gerechtfertigt, dass der Kanton durch die Tätigkeit der gemeinnützigen Institution nur dann in seinen Aufgaben entlastet werde, wenn der Nutzen aus dieser Tätigkeit den Einwohnern des eigenen Kantons zugute komme³⁸⁾.

31) Auskunft Steuerverwaltungen NE vom 9.6.1981 und VS vom 11.8.1981.
Erwägenswert wäre stattdessen eine Lärmsteuer. Vgl. dazu OFTINGER Karl,
Lärmbekämpfung als Aufgabe des Rechts, Zürich 1956.

32) GRÜNINGER/STUDER 61.

33) Auskunft Steuerverwaltung BE vom 26.5.1981.

34) GEERING 296; NIGGLI 99.

35) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 53 zu § 16.

36) Z.B. auf die ausländischen Staatsangehörigen des "Hilfsvereins für die Italiener-Mission Solothurn und Umgebung": BGE 87 I 26.

37) KÄNZIG, N 14 zu Art. 16.

38) NIGGLI 93.

Solche Bestimmungen sind mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit vereinbar³⁹⁾. Der dahinter stehende "Kantönlicheist"⁴⁰⁾ scheint allerdings von der Zeit überholt zu werden. Im Mustergesetz fehlt eine solche Beschränkung⁴¹⁾. Vorderhand herrscht jedoch noch eine rege Gegenrechtspraxis. Die Kantone befreien durch Gegenrechtsvereinbarungen auch gemeinnützige Institutionen, die hauptsächlich in andern Kantonen oder im Ausland gemeinnützig tätig sind.

2. Uneigennützigkeit

Die Institution muss in uneigennütziger Weise tätig sein. Uneigennützig ist die Tätigkeit, wenn für den im Allgemeininteresse liegenden Zweck O p f e r erbracht werden, d.h. wenn z.B. ein Stiftungsgründer oder die Mitglieder eines Vereins Vermögen oder Arbeit unentgeltlich oder zu Bedingungen zur Verfügung stellen, die am Markte nicht üblich sind⁴²⁾. Ueberholt ist die sogenannte "Opfertheorie", die fordert, dass der Nutzen für die Allgemeinheit unter Aufopferung aller eigener Interessen erbracht werden müsse⁴³⁾. "Eine Spur von Selbstsucht haftet wohl fast allen menschlichen Unternehmungen an; aber sie braucht die Gemeinnützigkeit nicht notwendig auszuschliessen"⁴⁴⁾. Die altruistischen Motive sollen die eigennützigen jedoch "weit überwiegen"⁴⁵⁾. Die uneigennützigen Leistungen müssen, gemessen an der gesamten Tätigkeit, ins Gewicht fallen⁴⁶⁾.

39) BGE 50 I Nr. 1, 4.

40) von MANDACH 47, NIGGLI 93.

41) MuG 88 I lit. g: "juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke in der Schweiz oder im gesamtschweizerischen Interesse verfolgen, ...".

42) KÄNZIG, N 15 zu Art. 16.

43) Mit NIGGLI 79.

44) von MANDACH 50.

45) NIGGLI 77.

46) BGr 21.12.1956, Archiv 25, 358.

Damit bleibt den gemeinnützigen Institutionen eine wirtschaftliche Betätigung in der Regel versagt⁴⁷⁾. Eine Ausnahme gilt für die Fälle, wo der Geschäftsbetrieb selbst einem ausschliesslich gemeinnützigen Zweck dient, wie z.B. die Werkstätten von Erziehungsheimen oder Fachschulen⁴⁸⁾. Hingegen darf nicht auf Gemeinnützigkeit geschlossen werden, wenn eine nach kaufmännischer Art geführte Unternehmung, wie z.B. alkoholfreie Wirtschaften von Frauenvereinen⁴⁹⁾ oder Brockenhäuser⁵⁰⁾ ihren Gewinn gemeinnützigen Zwecken zuwenden.

Der Verein, der die Mitglieder vor Nichtmitgliedern bevorzugt, handelt nicht ausschliesslich gemeinnützig⁵¹⁾. Kommt der Nutzen aus der Vereinstätigkeit den Mitgliedern und Nichtmitgliedern in gleichem Masse zugute, indem der Verein z.B. Vorträge mit freiem Eintritt veranstaltet und gratis Aufklärungsschriften verteilt, so wird man Gemeinnützigkeit annehmen müssen⁵²⁾. Steuerbefreiung tritt auch nicht ein für Stiftungen, die zwar zu ausgesprochen gemeinnützigen Zwecken errichtet worden, jedoch mit Auflagen zugunsten des Stifters oder bestimmter Personen belastet sind, wie z.B. mit der Pflicht zu Rentenzahlungen oder mit der Einräumung von Nutzniessungs- und Wohnrechten⁵³⁾.

3. Unwiderrufliche Zuwendung

Der Dienst einer Institution im Interesse der Allgemeinheit muss dauernd der Natur sein. Dies setzt voraus, dass durch entsprechende Gestaltung der Statuten auszuschliessen ist, dass das Vermögen oder der Gewinn eigennützig verwendet werden können⁵⁴⁾. Die Steuerbefreiung wegen

47) Vgl. vorne 21.

48) KÄNZIG, N 17 zu Art. 16; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 52 zu § 16; von MANDACH 54.

49) BGE 64 I 327.

50) BGr 21.12.1956, Archiv 25, 358.

51) NIGGLI 78.

52) NIGGLI 79.

53) STUDER 99.

54) NIGGLI 112; STUDER 103; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 55 zu § 16.

Gemeinnützigkeit wird auch von dieser Voraussetzung abhängig gemacht, wenn sich das Steuergesetz über die Sicherstellung ausschweigt⁵⁵⁾.

Die beste Garantie dafür bietet die Stiftung, wo die dauernde Erhaltung des Vermögens zum einmal bestimmten Zweck durch die staatliche Aufsicht gewährleistet ist (Art. 84 ZGB).

Bei Vereinen ist statutarisch auszuschliessen, dass das Vereinsvermögen einmal den Mitgliedern zufallen kann. Im Liquidationsfall muss das Vermögen zu gemeinnützigen Zwecken verwendet werden⁵⁶⁾.

4. Verwirklichung des Zwecks

Aus der statutarischen Zweckbestimmung allein folgt noch kein Anspruch auf Steuerbefreiung. "Es genügt nicht, dass die gemeinnützigen Zwecke in den Statuten prangen"⁵⁷⁾. Die gemeinnützige Tätigkeit muss g e g e n w ä r t i g sein, soll die private Fürsorge das Gemeinwesen in der Erfüllung seiner Tätigkeit entlasten. Ein Kapital, das an den Zins gelegt wird, kann auch nicht gemeinnützig wirken⁵⁸⁾.

Eine Stiftung, die vorerst Vermögen äufnen muss, wird demzufolge erst von der Steuerpflicht befreit, wenn sie den gemeinnützigen Zweck zu verwirklichen beginnt⁵⁹⁾. Neugegründeten Institutionen ist allerdings ein Anlaufstadium zuzubilligen, weil sie sich zuerst organisieren müssen⁶⁰⁾.

55) NIGGLI 113.

56) NIGGLI 114.

57) KLAUS 204.

58) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 54 zu § 16.

59) BGE 69 I 31: Keine Steuerbefreiung für eine Stiftung, falls der Stifter verfügt, dass das Stiftungsvermögen vorerst von Fr. 20'000 auf Fr. 40'000 anwachsen müsse, bevor Stipendien ausbezahlt werden dürfen; oder BGr 5.2.1943, Archiv 12, 110, wenn der Stifter der "Fondation David Bourgeois" 12'000 französische Franken mit der Bestimmung zuweist, der Reinertrag sei zu kapitalisieren, bis sich das Stiftungsvermögen auf "5 millions de livres de Suisse de dix batz" belaufe – was einen Zeitraum von etwa 80 Jahren ausmacht.

60) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 54 zu § 16.

Institutionen, die aufgrund ihrer Zweckbestimmung nicht sofort oder regelmässig tätig sein können, z.B. einem Katastrophenhilfskorps, darf für diese Zeit die Steuerbefreiung nicht versagt bleiben⁶¹⁾.

C. Teilweise Steuerbefreiung

Die Steuergesetze befreien die juristischen Personen regelmässig von der Steuerpflicht, wenn diese bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Die Steuerbefreiung wäre demgemäss entweder vollständig zu gewähren oder abzulehnen. Die Rechtsprechung hat indessen eine teilweise Steuerbefreiung zugelassen, sofern die Institution dafür sorgt, dass die dem gemeinnützigen Zweck dienenden Vermögensteile deutlich a u s g e s c h i e d e n und diesem Zweck n i c h t e n t f r e m d e t werden können⁶²⁾. Die Umstände des Einzelfalles entscheiden, ob die Ausscheidung objektiv oder nach Quoten zu gewähren ist. Bei einem Spital, das neben der gemeinnützigen Allgemeinabteilung eine Privatabteilung führt, wird anteilmässige Befreiung aufgrund einer Quote die angemessene Lösung darstellen⁶³⁾.

IV. Die Zürcher Praxis

ZH 16 lit. d befreit von der Steuerpflicht "... juristische Personen, die sich, ohne Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke zu verfolgen, öffentlichen Zwecken, Kultuszwecken, Unterrichtszwecken oder gemeinnützigen Zwecken widmen und sie im Kanton oder im allgemein schweizerischen Interesse erfüllen".

Der fehlende Zusatz "andere" (gemeinnützige Zwecke) weist darauf hin, dass sich die aufgeführten "öffentliche(n) Zwecke", "Kultuszwecke" und "Unterrichtszwecke" nicht unter den Begriff der "gemeinnützigen Zwecke" bringen lassen. Damit stellt sich ZH 16 lit. d in Gegensatz zu WStB 16 Ziff. 3, der Kultus- und Unterrichtszwecke, Fürsorge für Arme und Kranke,

61) STUDER 104.

62) BGE 73 I 321; BGr. 26.2.1954, Archiv 23, 81; BGr 5.2.1949, Archiv 12, 110; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 22 zu § 16; STUDER 110.

63) STUDER 106.

für Alter und Invalidität als Beispiele für "ausschliesslich gemeinnützige" Zwecke aufgeführt und damit - mit Ausnahme der Kultuszwecke - unter den Oberbegriff der "ausschliesslichen Gemeinnützigkeit" stellt.

A. Gemeinnützigkeit

Gemeinnützig i.S. von ZH 16 lit. d sind somit nur Aufgaben, die sich einerseits nicht unter die Begriffe "öffentliche Zwecke", "Kultuszwecke" und "Unterrichtszwecke" subsumieren lassen und die andererseits bestimmte, näher umschriebene Voraussetzungen erfüllen. Diese Voraussetzungen sind - stichwortartig aufgezählt -⁶⁴⁾: Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, Opferbringen, Offener Destinatärkreis, gegenwärtiger gemeinnütziger Dienst sowie dauernde gemeinnützige Bindung. Sie stimmen im wesentlichen mit den Voraussetzungen überein, welche die Wehrsteuerpraxis dem Begriff der Gemeinnützigkeit zugrundelegt⁶⁵⁾. Als Förderung der öffentlichen Wohlfahrt wurde ursprünglich jede Tätigkeit angenommen, die in den Aufgabenbereich des Gemeinwesens von Bund, Kanton oder Gemeinde fallen könnte⁶⁶⁾. Diese Voraussetzung schränkte das Bundesgericht später ein⁶⁷⁾. Gemeinnützig können auch Aufgaben sein, die der Staat nicht selber übernehmen könne, weil der staatlichen Betätigung auf dem Gebiet der Wohlfahrtspflege Grenzen gesetzt seien.

B. Kultuszwecke

Die Steuerbefreiung der Institutionen mit Kultuszwecken wird aus dem Interesse der Allgemeinheit an der Förderung und Ausübung religiöser Zwecke abgeleitet⁶⁸⁾. Der Bund und die meisten Kantone kennen den Begriff der

64) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 32 bis zu N 56 zu § 16.

65) Vgl. vorne 22 ff.

66) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 48 zu § 16.

67) BGr 14.3.1962, Archiv 32, 295.

68) NIGGLI 144, wobei allerdings nicht einleuchten will, wozu und worin das Interesse der Allgemeinheit bestehen soll.

Kultuszwecke als eigenen Steuerbefreiungsgrund, als Befreiungsgrund *sui generis*⁶⁹⁾.

Befreiungsgrund *sui generis* bedeutet, dass nicht zu überprüfen ist, ob das zu Kultuszwecken verwendete Vermögen und Einkommen gemeinnützigen Zwecken diene⁷⁰⁾, wobei sich allerdings in Sonderfällen gemeinnützige Zwecke und Kultuszwecke berühren können. Dies ist der Fall, wenn Missionsgesellschaften erhebliche Opfer für allgemein kulturelle Werke erbringen⁷¹⁾.

Kultusaufgaben sind der Unterhalt von Gotteshäusern, die Ausbildung der Pfarrer und die Fürsorge für die Geistlichen, also Zwecke des Gottesdienstes, nicht aber die Armen- und Krankenfürsorge⁷²⁾. Befreit werden nicht nur die Institutionen, die sich der Ausübung des Gottesdienstes im engeren Sinne widmen, sondern allgemein die juristischen Personen "mit dem Zweck der Pflege des gemeinsamen Glaubensbekenntnisses in Lehre und Kult"⁷³⁾.

Kultuszwecken dienen Meditation und Gebet, ferner Vorträge, persönliche Aussprachen und die Herausgabe von Schriften, durch die ein religiöser Glaube erneuert oder gefördert werden soll⁷⁴⁾. Kultuszwecke verfolgen auch Kirchenbaustiftungen und Bibelkreise, hingegen nicht Stiftungen und Vereine, die bestimmte berufliche, wirtschaftliche oder ideelle Aufgaben auf konfessioneller Grundlage erfüllen⁷⁵⁾.

69) Für Praxis ZH REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 14 zu § 16; für die Wehrsteuerpraxis KANZIG, N 13 zu Art. 16. Hingegen gewährt (als Gegenbeispiel) BL keine Steuerfreiheit für eine religiöse Institution, sofern sie nicht öffentliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt: RR BL 16.1.1973, StP BL V (1972-76) 126/127.

70) STUDER 96.

71) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 40 zu § 16.

72) STUDER 96.

73) ORK ZH, 2.6.1955, RBVG 1955, Nr. 5.

74) VGE ZH, 25.8.1972, RB VG 1972, Nr. 25.

75) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 38 und N 42 zu § 16.

Die kirchlichen Organisationen, die subjektiv diesen Anforderungen entsprechen, werden für ihr ganzes Vermögen von der Steuerpflicht befreit. Dienen den kirchlichen Zwecken nur bestimmte Objekte wie z.B. Liegenschaften, so wird nur für das auf die Liegenschaften entfallende Vermögen Steuerbefreiung gewährt⁷⁶⁾.

C. Öffentliche Zwecke

Die Steuergesetze können private Institutionen, die öffentliche Aufgaben wahrnehmen, von der Steuerpflicht befreien. Damit fördern sie "Bestrebungen, die sich auf das allgemeine Wohl günstig auswirken"⁷⁷⁾. Privatrechtliche Institutionen liefern Gas, Wasser und Elektrizität, führen Spitäler und Sanatorien oder unterstützen das Bauwesen (z.B. in der Regionalplanung). Als öffentlich können sich auch kulturelle Aufgaben erweisen. Auf dem Gebiet der Wirtschaft kann z.B. die Förderung der Nutzung der Sonnenenergie ausgesprochen öffentlichen Zwecken dienen.

Im Einzelfall wird es oft schwierig sein, öffentliche Zwecke gegenüber den gemeinnützigen Zwecken abzugrenzen. Gemäss einer Verwaltungsentscheid liegen öffentliche Zwecke vor, wenn eine privatrechtliche Institution durch öffentlich-rechtlichen Erlass oder Verwaltungsakt mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut worden ist⁷⁸⁾. Dieser Entscheid konnte sich allerdings in der Praxis nicht durchsetzen⁷⁹⁾, so dass ein taugliches Abgrenzungskriterium erst noch zu finden ist.

76) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 40 zu § 16.

77) von MANDACH 9.

78) ORK ZH 25.3.1955, RB 1955 Nr. 1.

79) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 34 zu § 16.

D. Unterrichtszwecke

Die Befreiung einer Institution mit Unterrichtszwecken setzt voraus, dass die Schulorganisation weder Erwerbs- noch Selbsthilfeszwecke verfolgt⁸⁰⁾.

Darunter fallen alle von kulturellen und kirchlichen Kreisen geschaffenen Schulen aller Stufen der Erziehung, vom Kindergarten bis zu den Volkshochschulen, die - unter den gegebenen sachlichen Voraussetzungen - jedermann offenstehen⁸¹⁾.

Die Befreiung beschränkt sich auf den Rechtsträger der Schulorganisation. Vereine ehemaliger Schüler haben z.B. keinen Anspruch auf Steuerbefreiung⁸²⁾.

80) Vorne 21 ff. Damit sind Unternehmungen ausgeschlossen, die eine Schule als kaufmännischen Betrieb oder zum Zweck der Gewinnerzielung führen.

81) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 34 zu § 16.

82) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 44 zu § 16.

2. Abschnitt: EINKOMMEN (ERTRAG) UND VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUEROBJEKTE DES VEREINS UND IHRE SACHLICHE BEMESSUNG

§ 5. TYPISIERUNG UND STEUERSYSTEM

I. Typisierung

Das Steuerrecht unterscheidet wie das Zivilrecht zwischen natürlichen und juristischen Personen. Natürliche Personen schulden eine Einkommens- und Vermögenssteuer, juristische Personen eine Ertrags- und Kapitalsteuer.

Der Verein schuldet demgemäss, als juristische Person, eine Ertrags- und Kapitalsteuer. Anders als die "typischen" juristischen Personen, die Erwerbsgesellschaften, verfolgen die Vereine gewöhnlich keinen wirtschaftlichen Zweck. Die für die Erwerbsgesellschaften geltende Besteuerungsart wird ihnen hauptsächlich dort angemessen sein, wo sie diesen verwandt sind: beim Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes (Art. 61 Abs. 2 ZGB).

Dass der Verein ideale Zwecke mit oder ohne Gewerbebetrieb verfolgen kann, findet Ausdruck in den Steuergesetzen, die entweder eine Typisierung nach der Rechtsform vornehmen, d.h. alle Vereine im Sinne von Art. 60 Abs. 1 ZGB und Art. 61 Abs. 2 ZGB gleich behandeln oder auf den Zweck abstellen, d.h. Vereine, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben (Art. 61 Abs. 2 ZGB) und rein "ideale" Vereine (Art. 60 ZGB) unterschiedlich besteuern.

A. Nach der Rechtsform

Die meisten Kantone sowie der Bund typisieren nach der Organisationsform der Körperschaft, was "zulässig und keinesfalls zu formalistisch"¹⁾ ist. Alle Vereine im Sinne von Art. 60 Abs. 1 und Art. 61 Abs. 2 ZGB werden einheitlich besteuert.

1) VGE BE 20.5.1968, NStP 1968, 123.

B. Nach dem Zweck

Einzelne Kantone knüpfen unterschiedliche steuerrechtliche Folgen (in bezug auf Steuerbemessung, Steuertarif, Mitgliederbeiträge etc.) je nachdem, ob der Verein wirtschaftliche oder nicht wirtschaftliche Zwecke verfolgt. Die Steuerpraxis setzt sich damit "mit der Ordnung des Zivilrechts nicht in Widerspruch"²⁾.

Die in den Steuergesetzen verwendete Terminologie ist uneinheitlich:

"Vereine

... mit nicht wirtschaftliche(m)(n) Zweck(en)"
(SZ 5 lit. d, NW 36 II);

... die kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben"
(GL 45 II für die Grundsteuer);

... mit idealen Zwecken im Sinne von Art. 60 ZGB"
(ZG 42 II für die Besteuerung der Mitgliederbeiträge);

... nach Art. 60 ZGB mit ideellen Zwecken"
(UR 48 III in bezug auf Steuerbefreiung);

... soweit sie sich mit idealen Zwecken befassen"
(SO 26 lit. e in bezug auf Steuerbefreiung);

... die zum Betrieb eines Handels-, Fabrikations- oder anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes..."
(BS 70 I);

... "Les personnes morales qui exploitent une entreprise"
(NE 72bis I in bezug auf eine Minimalsteuer).

Personenvereinigungen, die wirtschaftliche Zwecke verfolgen und dazu ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, sind nicht rechtsfähig. Der zum Teil in den Steuergesetzen verwendete Ausdruck "wirtschaftliche Zwecke" ist somit im Sinne von "Vereine, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben" aufzufassen³⁾. Demgemäss präzisiert SZ-VV II:

2) BGE 74 I 395.

3) Gl. M. GYGAX 316, von PLANTA 65.

"Vereine verfolgen keinen wirtschaftlichen Zweck, soweit sie kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben".

II. Steuersystem

Ursprünglich waren die juristischen Personen nach den gleichen Grundsätzen wie die natürlichen Personen besteuert worden, d.h. für ihr Einkommen und Vermögen. Mit der Zeit gingen immer mehr Kantone dazu über, die Erwerbsgesellschaften gesondert zu besteuern und anstelle des Einkommens den Ertrag, genauer: die Ertragsintensität, d.h. das Verhältnis von Kapital zu Ertrag, anstelle des Vermögens das Gesellschaftskapital als Steuerobjekte zu erfassen⁴⁾.

Ornithologische Vereine, "Golden Age Club", Fasnachtsgesellschaften sowie schlagende und nichtschlagende Studentenverbindungen, typische Vereine mithin, gehen regelmässig nicht auf Gewinn aus und benötigen damit auch kein Eigen- bzw. Grundkapital wie die Aktiengesellschaften. Damit verbietet sich, bei den "idealen" Vereinen wie bei den Erwerbsgesellschaften auf eine Rendite abzustellen. Auch die Regeln, die für die Besteuerung natürlicher Personen gelten, lassen sich nicht unesehen auf den Verein (als Körperschaft) übertragen.

Will man den Verein nicht gänzlich von der Steuerpflicht befreien oder spezielle Steuernormen schaffen, so ist deshalb zu wählen zwischen dem Steuersystem der natürlichen oder der juristischen Personen, wobei den Eigenheiten des Vereins durch "sinngemässe" Anwendung der betreffenden Normen Rechnung zu tragen ist.

4) Die Tendenz scheint heute wieder dahin zu gehen, auch bei den juristischen Personen den Reingewinn als solchen zu besteuern, vgl. StG SG, WEIDMANN 132.

Bund und Kantone besteuern die Vereine wie folgt:

Steuerbemessung gemäss den Bestimmungen der natürlichen Personen:

AG 51 I	NE 72 I
AI 54 I	NW 36 I
AR 46, 47 Ziff. 3	OW 106 I (ohne Gewerbebetrieb)
BE 25	SO 70 I
BL 66 I	SZ 42 I, III
BS 70 III (ohne Gewerbebetrieb)	TI 65 III
FR 23	UR 48 I
JU 25	VD 53 II
LU 58 I	ZG 42 I (bei Wahl der Option)
	Bund (WStB 51)

Steuerbemessung gemäss den Bestimmungen der juristischen Personen
(bzw. Kapitalgesellschaften):

BL 52	(Gewerbe oder Verteilung des Reingewinns wie bei den Kapitalgesellschaften)
BS 70 I	(Gewerbe oder Verteilung des Reingewinns wie bei den Kapitalgesellschaften verteilt)
GE 60	
GL 41, 45 II, 47	(Gewerbe: proportionaler Tarif, falls kein Gewerbe: 9% vom Reinertrag, 7% vom Eigenkapital)
GR 52 I	
OW 106 II	(Gewerbe oder Verteilung des Reingewinns wie bei den Kapitalgesellschaften)
SG 70 I, 74 II, 74 IV	
SH 42 lit. b, 55a, 56d	(proportionale Steuer: 6% vom Reingewinn, 1% vom steuerbaren Eigenkapital)
TG 47 I, 55	
VS 72 I lit. b, 93 I, 100 I	(proportionale Steuer: 4% vom "bénéfice net", Kapital wie Vermögen natürlicher Personen)
ZH 43 I, 51 II	(proportionale Steuer: 3,45% vom steuerbaren Ertrag, 1,5% vom steuerbaren Kapital)
MuG 81 I lit. b	

Steuerbefreiung (ganz oder teilweise):-----

AR 47 Ziff. 3	(als Einkommen nur Vermögensertrag steuerbar, sofern kein Gewerbe)
BL 16 lit. d	("ideale" Vereine gänzlich von der Steuerpflicht befreit)
BS 70 III	(keine Einkommens- und Kapitalgewinnsteuer für den "idealen" Verein)
SO 26 lit. e	("ideale" Vereine gänzlich von der Steuerpflicht befreit)
TG 13 lit. e	(und Praxis: "ideale" Vereine gänzlich von der Steuerpflicht befreit)
AI 16 Ziff. 4	(keine Steuerpflicht für "ausschliesslich nicht wirtschaftlichen Zwecken dienende Vereine")

A. Steuerbemessung gemäss den Bestimmungen der natürlichen Personen

1. Im allgemeinen

Die meisten Kantone sowie der Bund (WStB 51 I) reihen die Vereine bei den "übrigen juristischen Personen" ein, besteuern sie jedoch gemäss den Bestimmungen der natürlichen Personen, entweder in dieser Formulierung (AI 54 I: "... wie natürliche Personen") oder gleichbedeutend mit der Vorschrift, dass die Vereine für ihr Einkommen und Vermögen besteuert werden, (JU 25: "... l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune"), wobei meist darauf hingewiesen wird, dass die Bestimmungen der natürlichen Personen sinngemäss anzuwenden seien.

Ob die Bestimmungen für die selbständig oder für die unselbständig erwerbenden natürlichen Personen anzuwenden sind, geht aus den Steuergesetzen nicht hervor. Damit ist offen, ob das Vereinsvermögen eines "idealen" Vereins Privat- oder Geschäftsvermögen ist. An diese bedeutsame Unterscheidung knüpfen sich steuerrechtliche Folgen, die uns nachfolgend⁵⁾ näher beschäftigen werden.

5) Vgl. hinten 46 ff.

Die Besteuerung gemäss den Bestimmungen der natürlichen Personen umfasst sowohl Bemessung als auch Tarif⁶⁾; dies bedeutet insbesondere, dass ein Verein für den Gewinn, den er mit einem Gewerbebetrieb erzielt, für den Reingewinn und nicht, wie bei den Kapitalgesellschaften üblich, für die Rendite steuerpflichtig ist.

2. "Sinngemässe" Anwendung

Die meisten Steuergesetze weisen darauf hin, dass die Vorschriften über die Besteuerung natürlicher Personen beim Verein "sinngemäss"⁷⁾ anzuwenden seien. "Sinngemäss" bedeutet, dass zu berücksichtigen ist, dass juristische Personen keine natürlichen Personen sind und keine persönlich-wirtschaftlichen Bedürfnisse haben⁸⁾. Damit kommen vorab Berufsauslagen und Sozialabzüge für die Vereine nicht in Betracht⁹⁾, was in den Steuergesetzen oft ausdrücklich erwähnt wird¹⁰⁾.

"Sinngemäss" will auch heissen, dass flexibel abzugrenzen ist, welche Einnahmen und Ausgaben bei der Einkommensbemessung zu berücksichtigen sind. Demgemäss anerkennt die Wehrsteuerpraxis Aufwendungen, die mit dem Zweck des Vereins in Zusammenhang stehen, je nach Lage des Falles als Aufwand¹¹⁾.

Eine Zwischentaxation wie für natürliche Personen entfällt¹²⁾; hingegen gelten die Bestimmungen der natürlichen Personen, wenn die Zeitperiode festgelegt werden soll, die der Einkommensberechnung zugrunde liegt¹³⁾.

6) HÖHN 271.

7) Vgl. SO 70 I: "Die übrigen juristischen Personen werden nach den Bestimmungen über die natürlichen Personen sinngemäss besteuert."

8) KÄNZIG, N 9 zu Art. 51.

9) KÄNZIG, N 12 und N 13 zu Art. 51.

10) Z.B. SZ 42 III, NE 72 I lit. a, UR 26 IV betr. Sozialabzüge.

11) Auskunft Wehrsteuerverwaltung vom 27.5.1981.

12) KÄNZIG, N 10 zu Art. 42, N 3 zu Art. 62.

13) Bgr 23.9.1960, Archiv 29, 433.

B. Steuerbemessung gemäss den Bestimmungen der juristischen Personen

Eine wachsende Anzahl von Kantonen besteuert die Vereine gemäss den Bestimmungen der juristischen Personen oder, gleichbedeutend, wie die Kapitalgesellschaften (vereinzelte); entweder generell¹⁴⁾ oder nur, wenn der Verein ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe (meist unzutreffend als "wirtschaftlicher Zweck" bezeichnet) betreibt¹⁵⁾. Um die Terminologie einheitlich zu gestalten, wird im folgenden stets der Ausdruck "gemäss den Bestimmungen der juristischen Personen" verwendet, auch wenn damit im Einzelfall "gemäss den Bestimmungen der Kapitalgesellschaften"¹⁶⁾ oder "wie die Aktiengesellschaften"¹⁷⁾ gemeint sein kann.

Als Steuertarif angewendet wird der Tarif der Kapitalgesellschaften¹⁸⁾, der natürlichen Personen¹⁹⁾ oder ein eigener, meist proportionaler Tarif²⁰⁾.

C. Gänzliche oder teilweise Befreiung von der Steuerpflicht

Vereine, die ausschliesslich nicht wirtschaftliche Zwecke verfolgen ("ideale" Vereine) sind entweder ganz²¹⁾ oder teilweise²²⁾ von der Steuerpflicht befreit.

14) Z.B. GL 41 I, VS 72 I lit. b, ZG 42 I.

15) Z.B. OW 106 II, BS 70 I.

16) OW 106 II.

17) ZG 42 I.

18) Kommt nur vereinzelt vor: OW 106 II; BS 70 I, dort "anonyme Erwerbsgesellschaften" geheissen.

19) Was den Regelfall darstellt: Z.B. TG 55, SG 74 II i.V. mit 31.

20) SH 55 a I, 56 d: 6% vom Reingewinn, 1% vom steuerbaren Eigenkapital; VS 93 I: 4% vom "bénéfice net"; ZH 51 II: 3,45% vom steuerbaren Ertrag, 1,5% vom steuerbaren Kapital.

21) SO 26 lit. e, BL 16 lit. d, AI 16 Ziff. f, TG 13 lit. e.

22) BS 70 III: keine Einkommens- u. Kapitalgewinnsteuer; AR 47 Ziff. 3: nur reiner Vermögensertrag als Einkommen steuerbar.

III. Folgen des anzuwendenden Steuersystems

A. Bei der Bemessung

Die beiden Steuersysteme stimmen, unterschiedliche Begriffe ausgenommen, im wesentlichen überein²³⁾. Dies folgt aus dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung wirtschaftlich gleicher Tatbestände und aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

In den Steuergesetzen einzelner Kantone findet dies Ausdruck: AR 3 II wendet für die juristischen und die natürlichen Personen "im Grundsatz die gleichen Besteuerungsvorschriften" an; UR 41 bestimmt die sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über die natürlichen Personen, "sofern sich nicht etwas anderes ergibt", NW 28 und GR 63 lassen "im übrigen die Bestimmungen über die natürlichen Personen bei den juristischen Personen sinngemäss" anwenden.

Ob die Bestimmungen der natürlichen oder der juristischen Personen angewendet werden, ist hingegen dort bedeutsam, wo sich die fundamentale Unterscheidung von Privat- und Geschäftsvermögen auf die Bemessung, insbesondere der Kapitalgewinne und Abschreibungen, auswirkt. Erst wenn die Art des Vermögens feststeht, kann bestimmt werden, wie sich gewisse steuerrechtlich erhebliche Tatbestände auf die Einkommensbemessung auswirken. Verkauft der Vereinsvorstand z.B. Aktien aus dem Portefeuille des Vereins und erzielt er dabei einen Gewinn, so ist bedeutsam, ob dieser Gewinn als auf Geschäfts- oder auf Privatvermögen erzielt gilt.

Juristische Personen, und somit auch Vereine, die gemäss diesen Bestimmungen besteuert werden, besitzen nur Geschäftsvermögen²⁴⁾. Bei natürlichen Personen ist zu unterscheiden: unselbständig Erwerbende besitzen in der Regel nur Privatvermögen, selbständig Erwerbende Privat- und Geschäftsver-

23) BGE 93 I 615.

24) KÄNZIG, Sacheinlage 172 (in bezug auf die Kapitalgesellschaften); REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 8 zu § 45; GRÜNINGER/STUDER 461.

mögen. Wird der Verein gemäss den Bestimmungen der natürlichen Personen besteuert, so fragt sich deshalb zunächst, ob das Vereinsvermögen Geschäfts- oder Privatvermögen darstellt und wie allenfalls auszuscheiden ist.

B. Beim Tarif

Der Steuertarif ist bei der Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen stark progressiv, bei der Kapitalsteuer der juristischen Personen proportional bis schwach progressiv ausgestaltet. Die Einkommenssteuer belastet das reine Einkommen, die Ertragssteuer den Gewinn²⁵⁾.

Das anzuwendende Steuersystem wirkt sich bei den Vereinen im Tarif nicht aus. Auch bei Vereinen, auf welche die Bestimmungen der juristischen Personen anzuwenden sind, wird gewöhnlich der Steuertarif natürlicher Personen, oder, was dem Verein eher angemessen ist, ein eigener, proportionaler Steuertarif angewendet²⁶⁾. Ausnahmsweise wird der Steuertarif juristischer Personen angewendet, wenn der Verein ein Gewerbe betreibt oder den Reingewinn vorwiegend nach der Kapitalbeteiligung der Mitglieder verteilt²⁷⁾.

25) Massgebend ist - ausser in SG - die Ertragsintensität, d.h. das Verhältnis von Ertrag zu Kapital.

26) Vgl. Uebersicht vorne 37/38.

27) Vereine, die den Reingewinn nach der Kapitalbeteiligung der Mitglieder verteilen, sind m.E. verkappte Aktiengesellschaften und somit richterlich aufzuheben.

§ 6. EINKOMMEN, ERTRAG UND VEREINSVERMOEGEN

Vereine, für welche die Bestimmungen der natürlichen Personen gelten, werden für ihr Einkommen, Vereine, für welche die Bestimmungen der juristischen Personen gelten, für ihren Ertrag besteuert. Als Vermögen bzw. Kapital wird das Vereinsvermögen besteuert.

I. Einkommen

A. Im allgemeinen

Nach der von BLUMENSTEIN geprägten, in der Steuerrechtslehre herrschenden Definition besteht das Einkommen aus der "Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann" ¹⁾. BLUMENSTEIN unterscheidet zwischen Erwerbseinkommen, Ertragseinkommen, Genusseinkommen und Zuwachsgewinneinkommen.

Das Wehrsteuerrecht und die kantonalen Steuergesetze stehen heute auf dem Boden der Gesamt-reineinkommenssteuer. Sie erfassen einerseits, gesetzliche Ausnahmen vorbehalten, mit einer Einkommensgeneralklausel ²⁾ alle Einkünfte, ohne Rücksicht auf die Quellen. Andererseits werden die Anwendungen, die notwendig sind, um Einkünfte zu erzielen, zum Abzug zugelassen; zusätzlich dürfen auch Verluste, die bei bestimmten Einkommensquellen entstehen, mit den Ueberschüssen aus andern Quellen verrechnet werden ³⁾. Die Einkommensdefinition von BLUMENSTEIN konnte sich im positiven Recht nicht ganz durchsetzen ⁴⁾. Der Grundsatz der Gesamteinkommenssteuer findet sich weder im Wehrsteuerrecht noch in einem kantonalen Steuergesetz konsequent verwirklicht. Einnahmen aus Erbschaften, Vermäch-

1) BLUMENSTEIN 144.

2) Statt vieler ZH 19: "Steuerbar sind die gesamten Einkünfte, insbesondere ...".

3) ZUPPINGER, "capital gains" 6.

4) ZUPPINGER, "capital gains" 6, N.2.

nissen und Schenkungen sind nicht der Einkommenssteuer unterworfen. Gewinne auf dem Privatvermögen werden von den gesetzlichen Einkommensgeneralklauseln nur erfasst, wenn eine entsprechende gesetzliche Bestimmung vorliegt⁵⁾.

Die Einkommensgeneralklausel bewirkt, dass als Einkommen alle einem Verein während der Bemessungsperiode zufließenden Einkünfte zu erfassen sind, unabhängig davon, ob die Bestimmungen der natürlichen oder der juristischen Personen anzuwenden sind. Damit sind auch "die Ueberschüsse zu erfassen... , die dem Verein für diejenige Tätigkeit, die bei ihm nach Satzung und Betriebsorganisation in Frage kommen, zur Verfügung stehen"⁶⁾.

Der Verein, auf welchen die Bestimmungen der natürlichen Personen anzuwenden sind, kann Privat- oder Geschäftseinkommen erzielen.

B. Privateinkommen

Das Privateinkommen setzt sich zusammen aus dem Erwerbseinkommen unselbstständiger Arbeit, aus dem Ertrags- und aus dem Genusseinkommen und umfasst unter Umständen auch das Zuwachsgewinneinkommen, d.h. das Einkommen aus Wertsteigerungen⁷⁾. Privateinkommen ist auch das Ertragseinkommen, das die selbständig erwerbende natürliche Person auf dem von ihr selbst verwalteten, privaten Vermögen erzielt, auch wenn das Vermögen gross ist, sie damit vereinzelt spekuliert und eine kaufmännische Buchhaltung führt, um sich fortlaufend zu orientieren⁸⁾. Zum Privateinkommen gehören somit auch die von einem Verein auf den Wertschriften des Vereinsvermögens erzielten Erträge.

5) Vgl. hinten 52.

6) BGE 74 I 396 für Einkünfte aus Mitgliederbeiträgen, die heute gemäss Art. 51 Abs 2 WStB nicht mehr zum steuerbaren Einkommen gehören.

7) HÖHN, Kapitalgewinnbesteuerung 6.

8) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 3 zu § 19 lit. b.

C. Geschäftseinkommen

Der selbständig Erwerbende verschafft sich ein Einkommen, indem er Arbeitskraft und Kapital in einem Gewerbe einsetzt⁹⁾. Sein Einkommen ist Geschäftseinkommen. Die wirtschaftliche Tätigkeit muss nicht in Gewinnabsicht erfolgen¹⁰⁾. Damit kann auch ein "idealer" Verein Geschäftseinkommen erzielen, z.B. mit dem Betrieb eines Spitals. Geschäftseinkommen sind auch die Einkünfte eines Vereins, der, wie z.B. eine Gewerkschaft, wirtschaftliche Ziele anstrebt, aber keinen geschäftlichen Betrieb führt¹¹⁾.

II. Ertrag

Der Verein wird für den Ertrag besteuert, wenn auf ihn die Bestimmungen der juristischen Personen anzuwenden sind.

"Zum steuerbaren Ertrag (Reingewinn) gehört alles, was in dem für die Besteuerung massgebenden Zeitraum (Bemessungsperiode) aus dem investierten eigenen Kapital und der betrieblichen Tätigkeit herausgewirtschaftet wurde (Geschäftsergebnis), soweit sich diese Erträge als Reinertrag darstellen"¹²⁾.

Der Reinertrag ist Vermögensstandgewinn und umfasst grundsätzlich alle Gewinne, ob sie nun auf einer eigentlichen Betriebstätigkeit beruhen oder das Vermögen auf andere Weise vermehrt haben¹³⁾. Damit lassen sich sämtliche vom Verein erzielten Einkünfte "ohne Zwang"¹⁴⁾ in den Reinertrag einbeziehen, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuerpflicht befreit sind oder einer speziellen Steuer, insbesondere der Erbschafts-, Schenkungs- oder Grundstückgewinnsteuer, unterliegen.

9) Vgl. zum Begriff des Gewerbes vorne 6.

10) Vgl. vorne 6.

11) BGE 74 I 385, kritisiert von v. PLANTA 71.

12) BLUMENSTEIN 232.

13) Bgr 12.4.1946, Archiv 15, 48.

14) GYGAX 379 in bezug auf die Mitgliederbeiträge.

Um zum steuerbaren Reinertrag zu gelangen, wird der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung nach ertragssteuerrechtlichen Gesichtspunkten korrigiert¹⁵⁾.

III. Vereinsvermögen

A. Grundsätzliches

Das Steuerrecht unterscheidet zwischen Privat- und Geschäftsvermögen¹⁶⁾ und knüpft daran unterschiedliche Folgen bei der Bemessung, vor allem in bezug auf Kapitalgewinne, Verluste und Abschreibungen.

Die Gewinne auf dem Geschäftsvermögen sowie zum Teil auch andere, gewerbsmässig erzielte Gewinne unterliegen grundsätzlich der allgemeinen Einkommenssteuer; sieben Kantone¹⁷⁾ erfassen auch Kapitalgewinne auf dem Privatvermögen. Verluste und Abschreibungen werden gewöhnlich nur als abzugsfähige Aufwendungen anerkannt, wenn sie auf dem Geschäftsvermögen vorliegen.

Um das Einkommen eines Vereins sachlich zu bemessen, ist somit vorgängig zu bestimmen, ob sein Vermögen Privat- oder Geschäftsvermögen i.S. des Steuerrechts darstellt. Die Steuergesetze liefern dazu keine Hinweise. Auch wenn der Ausdruck "Vereinsvermögen" verwendet wird, lässt sich daraus nicht schliessen, ob damit Geschäfts- oder Privatvermögen gemeint ist¹⁸⁾.

15) Vgl. die Uebersicht über die auf- bzw. abzurechnenden Positionen bei REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 12 und 13 zu § 45.

16) Vgl. dazu die in BGE 95 I 169 ff. vorgenommene Abgrenzung.

17) BE, GR, TG, SO, BS, BL, JU.
SG 34 - 45 und VS 34 - 43 beschränken die Besteuerung der Kapitalgewinne auf die Gewinne, die bei der Veräusserung von Beteiligungen erzielt werden. Auch das Mustergesetz (MuG 39 - 49) will die Beteiligungsgewinnsteuer auf Veräusserungen von Vermögensrechten des Privatvermögens einführen, was sich bei den Vereinen allerdings nicht auswirken kann, da sie als juristische Personen (MuG 81) nur Geschäftsvermögen besitzen.

18) Gemäss Auskunft der Steuerverwaltung vom 3.7.1981 behandelt z.B. AR das "Vereinsvermögen" in bezug auf die Grundstücksgewinne wie Privatvermögen.

B. Vereinsvermögen als Geschäftsvermögen

Juristische Personen besitzen "ihrem Wesen entsprechend"¹⁹⁾ nur Geschäftsvermögen. Damit entfällt die grundlegende Unterscheidung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen bei Vereinen, die gemäss diesen Bestimmungen besteuert werden. Vereinsvermögen gilt *per definitionem* als Geschäftsvermögen; daran knüpfen sich entsprechende steuerrechtliche Folgen bei der Bemessung.

Geschäftsvermögen ist auch das von einem Verein in einem Geschäftsbetrieb investierte Vermögen, auch wenn auf den Verein die Bestimmungen der natürlichen Personen anzuwenden sind.

C. Vereinsvermögen als Privatvermögen

Damit bleibt zu prüfen, ob das Vermögen eines "idealen" Vereins, auf welchen die Bestimmungen der natürlichen Personen anzuwenden sind, als Geschäfts- oder Privatvermögen aufzufassen ist. Die Gründe, die der Unterscheidung in Geschäfts- und Privatvermögen im allgemeinen zugrundeliegen, und denen im folgenden nachzugehen sein wird, mögen dafür Anhaltspunkte liefern.

1. Geschäftszweck als Abgrenzungskriterium

Zum Geschäftsvermögen gehören alle einem Betrieb mittelbar, insbesondere als notwendiges Betriebskapital oder als Reserve, oder unmittelbar dienenden Wirtschaftsgüter, wobei der Gesichtspunkt der geschäftsmässigen Nutzung im Vordergrund steht²⁰⁾. *StB* 77 12 (statt vieler): "Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen". Für den persönlichen Gebrauch bestimmte Sachen sind damit immer Privatvermögen²¹⁾.

19) WEIDMANN 133.

20) BGE 70 I 261; THALMANN 90, mit Ausführungen über die heiklen Probleme, die sich bei der Abgrenzung stellen.

21) KÄNZIG, Sacheinlage 172.

Vermögensobjekte, die sowohl für private als auch für geschäftliche Zwecke benutzt werden, werden anteilmässig ausgeschieden (Wertzerlegung) und dem entsprechenden Vermögenskomplex zugeteilt.

Ob ein bestimmtes Vermögensobjekt dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzu-rechnen ist, bestimmt sich somit letztlich nach dem Gesellschafts- bzw. Geschäftszweck. Geschäftsvermögen ist das Vermögen, das dazu dient, den Gesellschafts- bzw. Geschäftszweck zu erreichen.

2. Vereinszweck als "Geschäftszweck"

Dem Gesellschafts- bzw. Geschäftszweck entspricht beim Verein der statutori-sche Vereinszweck. Damit der Verein den Vereinszweck erfüllen kann, müssen bestimmte Vermögensobjekte zur Verfügung stehen. Ein Musikverein ohne Musik-instrumente, ein Rowing-Club ohne Boote, ein Tennisclub ohne Tennisplatz, ein Schachclub, dem Schachbretter, Figuren und Schachuhren fehlen, kann seinen statutarischen Zweck nicht erfüllen.

Diese Vermögensobjekte sind die "Geschäftsgrundlage" des Vereins und in diesem Sinne Geschäftsvermögen. UR z.B. behandelt Vermögen als Geschäfts-vermögen, soweit der Verein darüber verfügen kann und das Vermögen dem Vereinszweck entspricht²²⁾. Demgemäss darf ein Verein auch regelmässig alle Aufwendungen vom Einkommen abziehen, die mit dem Vereinszweck in direktem Zusammenhang stehen²³⁾.

3. Privatvermögen beim Verein

Damit lassen sich die Vermögensobjekte ausscheiden, die nicht dem Vereins-zweck dienen und somit nicht "Geschäftsgrundlage" bilden, sondern für den "persönlichen Gebrauch" bestimmt sind. Dazu gehören insbesondere Vermögens-bestandteile, die "verwaltet" werden, wie verzinslich angelegtes Kapi-

22) Auskunft Steuerverwaltung UR vom 9.7.1981.

23) Vgl. hinten 54.

talvermögen, vermietete und verpachtete Liegenschaften; ferner Spareinlagen, Bankguthaben, Aktien, Kunstgegenstände und Sammlungen, Anlagevermögen, das nicht dem Vereinszweck dient. Die Renditeliegenschaft eines Tennislubs ist Privatvermögen, die Tennishalle Geschäftsvermögen²⁴⁾.

Aufgrund des Vereinszwecks lässt sich das Vereinsvermögen somit in Geschäfts- und Privatvermögen aufteilen, wenn auf den Verein die Bestimmungen der natürlichen Personen anzuwenden sind. VON PLANTA will dem Verein hingegen nur Privatvermögen zuschreiben²⁵⁾, das Bundesgericht offenbar nur Geschäftsvermögen, indem es lakonisch festhält, dass es eine ausserbetriebliche Verwendung der Mittel bei Zweckverbänden nicht geben könne²⁶⁾.

Dass auch ein Verein, obwohl juristische Person, Privatvermögen besitzen kann, lässt sich ausserdem auf Art. 56 ZGB stützen. Juristische Personen sind aller Rechte und Pflichten fähig, welche nicht die natürlichen Eigenschaften des Menschen zur Voraussetzung haben (Art. 56 ZGB). Rechte aus dem Privatvermögen sind an keine natürliche Eigenschaft des Menschen geknüpft: der steuerrechtliche Begriff "Privatvermögen" soll allein dazu dienen, von Vermögensbestandteilen abzugrenzen, die dem Geschäftszweck dienen. Somit ist auch eine juristische Person "fähig" (Art. 56 ZGB), Privatvermögen zu besitzen.

4. Praxis

Die Praxis der Kantone, die auf die Vereine die Bestimmungen der natürlichen Personen anwenden, ist unterschiedlich: zum Teil wird das Vereinsvermögen als Geschäfts-²⁷⁾, zum Teil als Privatvermögen²⁸⁾ behandelt.

24) Auskunft Wehrsteuerverwaltung vom 26.5.1981.

25) Mitsamt den daraus sich ergebenden Folgen: keine Abschreibungen, mehrheitlich keine Besteuerung der Kapitalgewinne etc.

26) BGE 74 I 396, der sich auf einen Verein mit wirtschaftlichem Zweck (eine Gewerkschaft) bezieht.

27) AG, BE, NW, OW, SO, UR

28) AI, AR, FR, JU, NE, TI, VD.

§ 7. EINKOMMEN (ERTRAG) ALS STEUEROBJEKT

Gegenstand der Einkommenssteuer ist das reine Einkommen, d.h. der Ueberschuss des rohen Einkommens (Gesamtheit der Vermögenszugänge aus Arbeit, Vermögen oder andern Einkommensquellen, nachfolgend I.) über sämtliche Vermögensabgänge, die nicht der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse dienen (Aufwendungen, nachfolgend II.)¹⁾.

Gegenstand der Ertragssteuer ist der Gewinn gemäss Ertragsrechnung, der mit dem reinen Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit weitgehend übereinstimmt. Die folgenden Ausführungen beziehen sich somit, ist nichts anderes erwähnt, auf sämtliche Vereine, unabhängig davon, ob auf sie die Bestimmungen der natürlichen oder der juristischen Personen angewendet werden.

I. Rohes Einkommen

Das rohe Einkommen eines "typischen" Vereins setzt sich zusammen aus den Mitgliederbeiträgen, aus den Spenden sowie aus den Einnahmen, die ihm aus dem Vereinsvermögen zufließen. Betreibt der Verein ein Gewerbe, so erzielt er zusätzlich Geschäftseinkommen. Allenfalls fließen ihm auch Einkünfte aus Kapitalgewinnen zu.

A. Einkünfte des "idealen" Vereins

1. Mitgliederbeiträge

Die ergiebigste Einnahmequelle des "typischen" Vereins sind die Mitgliederbeiträge. Als "neuralgischer Punkt"²⁾ der Vereinsbesteuerung bestimmen sie in dem Masse, wie sie als Einkommen bzw. Ertrag erfasst werden (ganz, teilweise oder überhaupt nicht) die Steuerbelastung eines Vereins. Sie werden in § 8 dargestellt.

1) KÄNZIG, N 1 zu Art. 22; im folgenden wird die Terminologie der Wehrsteuer (rohes Einkommen, reines Einkommen) übernommen.

2) GYGAX 376.

2. Erlös aus Veranstaltungen

Der Nettoerlös, d.h. der um die Gewinnungskosten verminderte Bruttoerlös, der aus Veranstaltungen aller Art, wie Gruppeltourniere, Velorundfahrten, Theateraufführungen, erzielte Einkünfte gehört zum steuerbaren Einkommen bzw. Ertrag.

3. Erlös aus Kollekten

Verkaufen die Mitglieder an einem Bazar Naturalien, die sie dem Verein unentgeltlich überlassen haben, so ist der Nettoerlös steuerbares Einkommen bzw. steuerbarer Ertrag. Sammeln die Mitglieder hingegen, damit sich der Musikverein neue Uniformen beschaffen kann, so liegt eine Schenkung vor, die in gewissen Kantonen, sofern sie eine gewisse Höhe überschreitet, mit der Schenkungssteuer erfasst wird³⁾, in andern Kantonen als Einkommen bzw. Ertrag⁴⁾ und in wenigen Kantonen nicht zu versteuern ist.⁵⁾

4. Beiträge von Aussenstehenden

Hier gilt im allgemeinen eine ähnliche Praxis wie bei den Kollekten: z.T. gelten diese Beiträge, wie Spenden oder Supporterbeiträge an Fussballclubs, als steuerbares Einkommen bzw. Ertrag⁶⁾, z.T. werden sie, allenfalls erst sofern sie eine gewisse Höhe überschreiten, als Schenkung erfasst⁷⁾.

5. Subventionen

Subventionen sind in der Regel zweckgebunden. Gemeinde und Sport-Toto subventionieren beispielsweise den Bau einer Garderobe des Fussballclubs,

3) BE (sofern über Fr. 1'000, sonst frei); GE, TG (sofern als Schenkung erkennbar, sonst als Ertrag), VD, ZH.

4) AG, AI, JU, NW, SH, SZ, TI, UR, VS, ZG.

5) FR (bei "idealen" Vereinen), NE, OW, BE, VD (sofern unter Fr. 1'000).

6) MASSHARDT, N 4 zu Art. 51; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 17 zu § 51; Praxis beim Bund sowie in AG, AI, NW, SH, SO, SZ, UR, ZH.

7) BE (über Fr. 1'000, sonst frei), GE OW, SG (über 1'000), TG (sofern als Schenkung erkennbar, sonst Ertrag), TI, VD (über Fr. 1'000), VS.

oder die Gemeinde verpflichtet die Trägerin eines Schwimmbades, die Eintrittspreise niedrig zu halten, übernimmt dafür aber eine Defizitgarantie.

Für die Besteuerung bieten sich, je nach Sachlage, an: 1. direkter Abzug der ausbezahlten Subventionen von den entstandenen Anlagekosten oder 2. Besteuerung der ausbezahlten Subventionen als Einkommen bzw. Ertrag. Im ersten Fall reduzieren die ausbezahlten Subventionen die Anlagekosten, die zu decken sie bestimmt sind, und damit auch den abzugsfähigen Aufwand; im zweiten Fall stellt die dem Verein ausbezahlte Defizitgarantie zusätzliches Einkommen bzw. zusätzlicher Ertrag dar, der - gewöhnlich im Umfang des erzielten Nettoerlöses - steuerpflichtig ist⁸⁾. In BL gelten Subventionen nicht als steuerbares Einkommen, wenn sie für Investitionen "ausgerichtet" sind⁹⁾.

B. Geschäftseinkommen

Das Einkommen, das ein Verein aus einer gewerblichen Tätigkeit erzielt, gilt als Geschäftseinkommen. Gewinnabsicht ist nicht erforderlich. Die Nettoeinkünfte, Bruttoerlös abzüglich Gewinnungskosten, sind als Einkommen bzw. Ertrag steuerpflichtig.

C. Kapitalgewinne

Die gesetzlichen Einkommensgeneralklauseln erfassen die Gewinne auf dem Privatvermögen nur im Fall, wo eine ausdrückliche Vorschrift vorliegt. Die Gewinne auf dem Geschäftsvermögen hingegen sind in den gesetzlichen Einkommensbegriffen enthalten. den auf einem Objekt des Privatvermögens realisierten Mehrwert kann man entsprechend als Kapitalgewinn bezeichnen¹⁰⁾.

8) Praxis in allen Kantonen (Umfrage).

9) Auskunft Steuerverwaltung BL vom 29.6.1981.

10) Die Terminologie ist äusserst uneinheitlich. BE 78 II bezeichnet als Kapitalgewinn den Gewinn aus der Veräusserung von Wertpapieren, SG 20 I lit. b alle ausserordentlichen Gewinne aus der Veräusserung von Objekten des Geschäfts- und des Privatvermögens, daneben auf Beteiligungen und Liegenschaften des Privatvermögens (SG 20 I lit. h, 34, 46). Im Bund umfassen die Kapitalgewinne alle ausserordentlichen Gewinne, eingeschlossen die Liquidationsgewinne (WStB 21 I lit. d und f, 43, 49 und 53 II).

Kapitalgewinne auf dem Privatvermögen sind bis auf den heutigen Tag die am meisten umstrittenste Einkommensart¹¹⁾. Das geltende Steuerrecht kennt folgende Möglichkeiten¹²⁾:

1. Sieben Kantone¹³⁾ besteuern die Gewinne auf dem b e w e g l i c h e n P r i v a t v e r m ö g e n.
2. Sämtliche Kantone besteuern die auf den Objekten des u n b e w e g l i c h e n P r i v a t v e r m ö g e n s erzielten Gewinne mit einer Spezialsteuer¹⁴⁾. Nach Wehrsteuerrecht sind die "privaten" Grundstücksgewinne steuerfrei.
3. Wertzuwachsgewinne auf dem G e s c h ä f t s v e r m ö g e n natürlicher und juristischer Personen fallen unter den allgemeinen Einkommens- und Ertragsbegriff. Rund ein Drittel der Kantone sowie der Bund erheben die Einkommenssteuer nur, sofern Buchführungspflicht vorliegt.

Diese Uebersicht zeigt, dass vorerst die grundlegende Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen vorzunehmen ist, bevor überhaupt die steuerlichen Folgen von Kapitalgewinnen bestimmt werden können.

II. Aufwendungen

Die Aufwendungen des Vereins, auch als Vereinsunkosten, frz.: "frais généraux" bezeichnet, werden in manchen Steuergesetzen in "Gewinnungskosten" und "andere Aufwendungen" aufgeschlüsselt. Die - hier spärlich vorliegende - Literatur fordert, Gewinnungskosten und Vereinsunkosten (d.h. die "andern Aufwendungen") nicht miteinander zu "vermengen"¹⁵⁾. Die Praxis, die sich um dieses Gebot wenig kümmert, wird hinten darzustellen sein.

11) HÖHN 122.

12) ZUPPINGER, "capital gains" 8.

13) Vgl. vorne 46 N. 17.

14) Einzig SO erfasst die Grundstücksgewinne im Rahmen der Einkommenssteuer.

15) GYGAX 376.

A. Gewinnungskosten

Gewinnungskosten gehören zu den Aufwendungen; sie stehen mit der Einkommenserzielung in einem direkten ursächlichen Zusammenhang und sind stets mit bestimmten Einkünften verknüpft, wie z.B. die Berufsauslagen¹⁶⁾. Gewinnungskosten dürfen sowohl von den natürlichen als auch von den juristischen Personen vom rohen Einkommen bzw. vom rohen Ertrag abgezogen werden.

Bei geschäftlichen Betrieben und somit bei Vereinen, die ein Gewerbe betreiben, decken sich die Gewinnungskosten "praktisch"¹⁷⁾ mit dem Begriff der "geschäftsmässig begründeten Unkosten", d.h. mit den Aufwendungen. Auch vermeidbare Kosten gelten als Gewinnungskosten, wenn dies die Geschäftsleitung als förderlich für das Geschäft betrachtet.

Gewinnungskosten eines Vereins sind z.B. die Kosten der Vermögensverwaltung von Liegenschaften und Wertschriften, Hypothekarzinsen sowie die Gebäudeunterhaltskosten von Mietshäusern, die im Eigentum des Vereins stehen; ebenso, bei einer politischen Partei, die Werbekosten für ein Parteimitglied.

B. "Andere Aufwendungen"

Die "anderen Aufwendungen" bzw. Vereinsunkosten¹⁸⁾ stehen, im Gegensatz zu den Gewinnungskosten, in keinem Zusammenhang mit der Erzielung des Vereinseinkommens.

Der Verein darf diese Aufwendungen, wie Unterhaltskosten für Schützenhäuser, Ski- und Klubhütten, Reisekosten etc., regelmässig soweit vom rohen Einkommen abziehen, als sie dazu dienen, den Vereinszweck zu erfüllen¹⁹⁾.

16) GYGAX 376.

17) MASSHARDT, N 3 zu Art. 22.

18) GYGAX 376.

19) KÄNZIG N 16 zu Art. 51. Als Beleg für die von den Kantonen befolgte Praxis BL 67 II: "Zum abzugsfähigen Aufwand gehören alle Auslagen, die der Erfüllung der statuarischen Zwecke dienen, mit Ausnahme der Aufwendungen zur Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensobjekten".

Führt der Verein einen geschäftlichen Betrieb, so darf er sämtliche geschäftsmässig begründeten Aufwendungen vom Einkommen²⁰⁾ abziehen, da sich die geschäftsmässig begründeten Unkosten in diesem Fall mit den Gewinnungskosten decken²¹⁾. "Geschäftsmässig begründet" sind die Aufwendungen, die zu vermeiden dem Vereinsvorstand, will er den statutarischen Vereinszweck erfüllen, nicht zuzumuten sind²²⁾.

Nach den bereits erwähnten sind im folgenden einige häufig vorkommende Aufwendungen noch gesondert darzustellen.

1. Abschreibungen

Die ordentliche Abschreibung hat ihren Grund in der Abnutzung des Geschäftsvermögens²³⁾. Die Abschreibungen stellen einen Ausgleich dar für die Wertverminderung, welcher das der Einkommenserzielung dienende Vermögen während der Bemessungsperiode unterliegt²⁴⁾.

Abschreibungen dürfen somit nur auf Geschäftsvermögen vorgenommen werden. BE 36 II: "Die Abschreibungen dürfen nur an Vermögensgegenständen vorgenommen werden, die der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen dienen". Ausnahmsweise stehen Abschreibungen auch unselbständig erwerbenden natürlichen Personen zu, wenn sie für die Erwerbstätigkeit eigene Vermögensgegenstände verwenden²⁵⁾.

Das gesamte Vereinsvermögen gilt als Geschäftsvermögen, wenn auf den Verein die Bestimmungen der juristischen Personen anzuwenden sind. Der Verein darf somit sämtliche Vermögensgegenstände wie eine Kapitalgesellschaft abschreiben. Abschreibungen würden sich hingegen dort verbieten, wo auf

20) HÖHN/HENSEL 69.

21) MASSHARDT, N 3 zu Art. 22.

22) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 111 zu § 45 in bezug auf die Erwerbsgesellschaften.

23) KÄNZIG, N 69 zu Art. 22.

24) BGE 86 I 238 ff.

25) Z.B. dem Reisenden, der ein Privatauto oder dem Posthalter, der eigenes Büromaterial benutzt; GRUBER, N 3 zu Art. 36.

den "idealen" Verein, der keinen geschäftlichen Betrieb führt, die Bestimmungen der natürlichen Personen anzuwenden sind. In diesem Fall stellt das Vermögen, wenn auch nicht ausnahmslos, Privatvermögen dar, das nicht abgeschrieben werden darf. Nur wenige Kantone halten sich strikte an diese Grundsätze. Mehrheitlich hat sich eine grosszügige Abschreibungspraxis durchgesetzt, die Abschreibungen oft auch auf Vermögensbestandteilen anerkennt, die gemäss der vorne²⁶⁾ vorgenommenen Entscheidung als Privatvermögen zu bezeichnen sind.

Abschreibungen werden regelmässig nur anerkannt, wenn sie ordentlich verbucht worden sind²⁷⁾. Vereine führen indessen nur ausnahmsweise eine doppelte Buchhaltung²⁸⁾. Die Steuerbehörden begnügen sich dementsprechend zumeist mit einer einfachen Buchhaltung oder sogar mit Abschreibungstabellen. Diese Praxis wird im Mustergesetz vereinheitlicht: Abschreibungen für Wertverminderungen von Aktiven sind zulässig, soweit sie buchmässig oder, bei Fehlen einer nach kaufmännischer Art geführten Buchhaltung, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind (MuG 95 I).

a) Auf aktivierten Anlagekosten

Abschreibungen dürfen erst vorgenommen werden, nachdem die entsprechenden Kosten aktiviert worden sind. Das Steuerrecht unterscheidet zwischen aktivierungspflichtigen, aktivierungsfähigen und nicht aktivierungsfähigen Kosten²⁹⁾. **A k t i v i e r u n g s p f l i c h t i g e** Kosten sind den sachgemässen Bestandskonten zu belasten, wobei dieser Grundsatz in der Praxis allerdings oft missachtet wird³⁰⁾. Demgegenüber sind **n i c h t a k t i v i e r u n g s f ä h i g e** Kosten den entsprechenden Erfolgskonten

26) Vgl. vorne 48.

27) Fehlt eine gesetzliche Vorschrift, so kann auch gestützt auf andere beweiskräftige Unterlagen dargetan werden, dass die Abschreibungen begründet sind: BGE 62 I 149 ff.; BLUMENSTEIN 219.

28) Auskunft Steuerverwaltungen AG und ZH

29) Vgl. die Uebersicht bei REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 99 ff zu § 19 lit. b.

30) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 100 zu § 19 lit. b.

zu belasten und bestandesmässig nur nach dem Inventar über die Bilanz abzurechnen. Bei den **a k t i v i e r u n g s f ä h i g e n** Kosten steht es dem Steuerpflichtigen frei, ob er sie aktivieren will oder nicht.

A k t i v i e r u n g s p f l i c h t i g sind alle Kosten, die eine Unternehmung aufwendet, um ein Wirtschaftsgut herzustellen, in seinem Bestand zu erhalten oder in seinem Zustand für dauernd wesentlich zu verbessern, vorausgesetzt, dass damit ein Wert geschaffen wird, welcher der Unternehmung über den folgenden Bilanzstichtag hinaus dient³¹⁾. Eine Musikgesellschaft, die sich neue Uniformen anschafft, erwirbt sich ein "Wirtschaftsgut", das ihr weit über den nächsten Bilanzstichtag hinaus dient. Die Uniformen dienen dem Vereinszweck und gehören damit zum Geschäftsvermögen. Die Anschaffungskosten sind, will man mit dem erwähnten Grundsatz ernst machen, aktivierungspflichtig. Diese Praxis befolgen die Kantone, welche auf die Vereine die Bestimmungen der juristischen Personen anwenden.

Die Praxis der Kantone, welche auf die Vereine die Bestimmungen der natürlichen Personen anwenden, ist hingegen uneinheitlich. Der Grundsatz der Aktivierungspflicht wird in einigen Kantonen "generös gehandhabt"³²⁾, indem dem Verein freigestellt wird, ob er die Kosten aktivieren will oder nicht³³⁾. Andere Kantone wiederum schreiben die Aktivierungspflicht vor³⁴⁾.

31) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 103 zu § 19 lit. b.

32) Gemäss Auskunft Steuerverwaltung NW, ebenso OW.

33) Einzig in TI (Auskunft Steuerverwaltung vom 16.6.1981) und VD (Auskunft Steuerverwaltung vom 24.6.1981) sind Anlagekosten nicht aktivierungs- und damit nicht abschreibungsfähig.

34) Z.B. in AG, wo die Praxis gemäss Auskunft der Steuerverwaltung überdies eine sofortige Abschreibung auf einem Pro Memoria-Betrag zulässt; ferner in AR, UR, BL 67 II.

b) Auf Anlagevermögen

Gemäss Art. 665 OR gehören zum Anlagevermögen alle Aktiven, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen. Abschreibungen auf Anlagevermögen sind damit in der Regel den "geschäftlichen Betrieben"³⁵⁾ i.S. von WStB 22 lit. b vorbehalten. Dementsprechend können Vereine, die einen "geschäftlichen Betrieb" führen, das Anlagevermögen gemäss den allgemeinen Grundsätzen abschreiben, unabhängig davon, ob auf sie die Bestimmungen der natürlichen oder der juristischen Personen anzuwenden sind. Dies gilt in einigen Kantonen, welche im übrigen die Bestimmungen der natürlichen Personen anwenden, auch für das Privatvermögen³⁶⁾. Damit stellt die Praxis diese Vereine in bezug auf Abschreibungen den Vereinen gleich, auf welche die Bestimmungen der juristischen Personen anzuwenden sind.

2. Verluste

"Verlust" ist der Passivsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung. Verluste dürfen nur vom rohen Einkommen abgezogen bzw. damit verrechnet werden, wenn sie auf einem "geschäftlichen Betrieb" entstanden sind.

Wer einer Tätigkeit aus Liebhaberei frönt, muss sich mit allfälligen Verlusten abfinden. Er darf sie nicht mit seinem übrigen Einkommen verrechnen. Die meisten "idealen" Vereine werden somit nicht in die Lage kommen, irgend-

35) Ein "geschäftlicher Betrieb" "suppose l'exercice, à titre indépendant et professionnel, soit d'une activité commerciale proprement dite (achat, fabrication et vente des marchandises) soit d'une autre activité à l'aide de certaines méthodes commerciales (engagement d'un capital et tenue d'une comptabilité) en tous cas lorsqu'elle a pour but la réalisation d'un profit": BGr 21.5.1965, Archiv 34, 257. Nicht alle geschäftlichen Betriebe sind somit buchführungspflichtig, während alle "buchführungspflichtigen kaufmännischen Unternehmen" immer zugleich auch "geschäftliche Betriebe" i.S. von WStB 22 lit. b. sind.

36) AG, JU, NE, NW, OW, SZ, UR.

Auf den geschäftlichen Betrieb stellen hingegen ab AI, BE, VD, TI, wobei dieser Grundsatz auch Ausnahmen kennt. BE gewährt z.B. auch Abschreibungen auf Ski- und ACS-Hütten (Auskunft Steuerverwaltung BE).

welche Verluste zu verrechnen, z.B. wenn ein Rennstall aus Liebhaberei gehalten wird und dabei Verluste entstehen³⁷⁾, oder wenn in einem Sportzentrum, das in erster Linie ideellen Zwecken dient, Verluste auflaufen³⁸⁾.

Kapitalverluste auf dem Privatvermögen, z.B. auf Wertschriften, dürfen mehrheitlich mit dem Vermögensertrag verrechnet werden; nur vereinzelt wird die Verrechnung ausgeschlossen³⁹⁾.

Die Verluste, die auf dem "geschäftlichen Betrieb" entstanden sind, darf der Verein in den meisten Kantonen mit dem Vereinseinkommen der gleichen Bemessungsperiode verrechnen. Im Bund (WStB 41 II) und in manchen Kantonen können auch früher entstandene Verluste, üblicherweise auf die letzte vorausgegangene Bemessungsperiode beschränkt, mit dem Einkommen bzw. Ertrag der Bemessungsperiode verrechnet werden⁴⁰⁾.

Gemäss Mustergesetz können vom Reingewinn der Steuerperiode Verlustüberschüsse aus den vier der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahre abgezogen werden, soweit sie den steuerbaren Reingewinn der Vorperioden nicht vermindert haben (MuG 100 I).

3. Steuern

a) Bei Bemessung wie die juristischen Personen

Ob und allenfalls in welchem Umfang bezahlte Steuern vom rohen Ertrag abgezogen werden dürfen, bestimmt sich nach dem jeweiligen Steuergesetz; zum Teil gelten die Steuern als abzugsfähige Aufwendungen bzw. "Unkosten"⁴¹⁾, zum Teil werden sie ausdrücklich zum Ertrag gerechnet⁴²⁾.

37) RK BE vom 29.12.1966, MBRV 65 (1967), 233 ff.

38) RK BL vom 8.9.1978, StP BL VI (1977-78), 389.

39) Z.B. in BE, AI, UR, VD.

40) HÖHN 192.

41) Z.B. LU 51 II.

42) Z.B. SO 59 lit. b.

Das Mustergesetz rechnet eidgenössische, kantonale und kommunale Steuern zum geschäftsmässig begründeten Aufwand (MuG 92 lit. a).

b) Bei Bemessung wie die natürlichen Personen

"Das Einkommen einer natürlichen Person ist dazu bestimmt, für die ganze Lebenshaltung verwendet zu werden, wozu auch die Bezahlung der Steuern gehört" ⁴³⁾. Lebenshaltungskosten sind grundsätzlich nicht abzugsfähig. Damit können natürliche Personen auch für die direkten Steuern keinen Abzug geltend machen ⁴⁴⁾. Dieser Grundsatz gilt entsprechend auch für Vereine, auf welche die Bestimmungen der natürlichen Personen anzuwenden sind ⁴⁵⁾.

Abzugsfähig sind hingegen indirekte Steuern und Abgaben, die als Gewinnungskosten gelten, wie z.B. Autosteuern für den Geschäftswagen, Gewerbepatentabgaben, Urkundenstempel, Zölle, Gerichts- und Verwaltungsgebühren, Wasserrechtsabgaben, Konzessionsgebühren oder Billettsteuern. Diese Steuern fallen meist nur beim Verein an, der ein Gewerbe betreibt. Die "idealen" Vereine werden für bezahlte Steuern mit Ausnahme der bei öffentlichen Vereinsanlässen zu entrichtenden Billettsteuern, in der Regel keinen Abzug geltend machen können.

4. Unentgeltliche Mitarbeit von Vereinsmitgliedern

Vereinsmitglieder leisten häufig unentgeltliche Mitarbeit, z.B. beim Bau eines Klubhauses. Diese Mitarbeit reduziert die Vereinsunkosten, da diese Arbeit sonst Fachleute besorgen müssten.

Eingesparte Unkosten dürfen aber weder von den natürlichen noch von den juristischen Personen vom Einkommen bzw. Ertrag abgezogen werden. Auch der Verein kann somit dafür nichts abziehen. Dies entspricht durchwegs der in Bund und Kantonen gängigen Praxis.

43) BGE 83 I 142.

44) Vereinzelte Kantone lassen bei hohen Belastungen allerdings einen beschränkten Abzug zu: GYGAX, Lex. 277.

45) KÄNZIG, N 12 zu Art. 61 für die Wehrsteuer; GYGAX, Lex. 277.

III. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht

Steuertechnische, wirtschaftliche oder soziale Gründe können es zweckmässig erscheinen lassen, bestimmte Objekte von der Besteuerung auszunehmen⁴⁶⁾, wobei die Befreiung dauernd oder zeitweilig sein kann. Solche Ausnahmen müssen "ausdrücklich oder sinngemäss aus dem Gesetz hervorgehen"⁴⁷⁾.

A. Dauernde Befreiung

Für Einkünfte aus Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen werden in den meisten Kantonen natürliche und juristische Personen und damit die Vereine von der Einkommens- und Vermögenssteuer befreit⁴⁸⁾. Diese Einkünfte unterliegen gewöhnlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer: Schenkungen sind unentgeltliche Zuwendungen, d.h. Zuwendungen ohne Gegenleistung unter Lebenden, durch welche der Empfänger bereichert wird⁴⁹⁾.

Die Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfasst gewöhnlich auch nicht Einkünfte, die einer speziellen Steuer unterliegen, wie z.B. die Grundstückgewinne.

B. Zeitweilige Befreiung

Das von den Vereinen erbrachte Steueraufkommen steht in wenig günstigem Verhältnis zu den Kosten für Veranlagung, Bezug und Errichtung der Steuer. Würden auch einkommens- und vermögensschwache Vereine besteuert, wäre dies "eine unnütze Inbetriebsetzung des Verwaltungsapparates und eine unvernünftige Schikane des Steuerpflichtigen"⁵⁰⁾.

1. Freibeträge

Vereine werden deshalb von der Einkommens- und/oder Vermögenssteuer befreit, wenn ihr Einkommen oder Ertrag bzw. ihr Vermögen eine gewisse Höhe nicht

46) BLUMENSTEIN 189 ff.

47) HÖHN 138.

48) HÖHN 138/139.

49) HÖHN 138.

50) BLUMENSTEIN 190.

erreicht, entweder mit eigens dafür geschaffenen Freibeträgen⁵¹⁾ oder indem ihnen die den natürlichen Personen zustehenden Freibeträge bewährt werden⁵²⁾.

Der Verein wird somit je nach "Geschäftsgang" entweder von der Steuerpflicht befreit oder für das gesamte Einkommen und Vermögen besteuert.

2. Pauschalabzüge

Die in den meisten Kantonen den Vereinen gewährten Pauschalabzüge befreien ihn hingegen nicht, auch nicht zeitweilig, von der Steuerpflicht. Die Formulierungen⁵³⁾ deuten an, dass diese Pauschalabzüge den Sozialabzügen entsprechen, die den natürlichen Personen zustehen.

WStB 51 i.V. mit WStB 38 erlaubt einer natürlichen Person und damit dem Verein, vom Vermögen Fr. 20'000 abzuziehen. Damit schuldet ein Verein mit einem Vermögen von Fr. 29'900 wegen des Freibetrages von Fr. 10'000 (WStB 38, 40 I) keine Vermögenssteuer, während er bei einem Vermögen von Fr. 30'100 eine Steuer auf Fr. 10'100 bezahlen muss.

51) Z.B. "Vereine, die weder einen steuerbaren Ertrag (ein steuerbares Einkommen) von Fr. noch ein steuerbares Kapital (Vermögen) von Fr. erreichen, werden nicht besteuert": ZH 51 III, UR 48 II, AG 51 II statt vieler.

52) WStB 51 i.V. mit WStB 39; MASSHARDT, N 6 zu Art. 40.

53) "Vom Einkommen können Fr. ... vom Vermögen Fr. abgezogen werden": NE 72 I lit. c, NW 38 II oder, gleichbedeutend "Fr. vom Reinvermögen sind steuerfrei": ZG 42 III.

54) MASSHARDT, N 8 zu Art. 51.

§ 8. MITGLIEDERBEITRÄGE

Die Mitgliederbeiträge bestimmen im wesentlichen, je nachdem, ob sie als Einkommen bzw. Ertrag besteuert oder, ganz oder teilweise, von der Steuerpflicht befreit werden, das steuerbare Einkommen und damit die Steuerbelastung des Vereins.

Einkünfte aus Mitgliederbeiträgen werden im Bund und in den meisten Kantonen steuerlich bevorzugt.

Bund und Kantone behandeln die Mitgliederbeiträge wie folgt:

Keine Bestimmungen finden sich in den Steuergesetzen von AG, BS, GR, NW, SZ, TG.

Mitgliederbeiträge sind Einkommen bzw. Ertrag in:

AR 47 Ziff. 3	(sofern Zweck des Vereins direkt oder indirekt, teilweise oder ganz auf Erwerb ausgerichtet ist)
BL 67 I	(bei Erwerbszweck)
FR 21 lit. f.	(bei Erwerbszweck)
GE 67 I lit. b	(bei "activité commerciale")
ZG 42 II	(bei wirtschaftlichen Zwecken)
Gemäss Praxis:	AG, GR.

Mitgliederbeiträge sind nicht Einkommen bzw. Ertrag in:

AI 54 II	
AR 47 Ziff. 3	(sofern kein Erwerbszweck)
BE 26 IV	
FR 21 lit. f	(association à but idéal)
GE 67 lit. b	("sans activité commerciale")
GL 42 III	
JU 26 IV	LU 59 I
NE 72 I lit. b	TI 77 lit. a
OW 100 I	UR 48 II
SG 71 III	VD 60
SH 50 I	VS 87 I

SO 70 II

ZG 42 II

MuG 99 I

ZH 51 I

Gemäss Praxis:

BS, NW, SZ, TG.

I. Begriff

A. Statutarische Mitgliederbeiträge

Die Steuergesetze der meisten Kantone befreien die "statutarischen Mitgliederbeiträge" oder auch "Beiträge der Vereinsmitglieder" (ZH 51 I) ganz oder teilweise von der Einkommenssteuer, wobei kein Steuergesetz präzisiert, welche Einkünfte diese "statutarischen Mitgliederbeiträge" umfassen sollen.

Die Literatur dazu ist spärlich, die Praxis uneinheitlich. EGGER¹⁾ unterscheidet zwischen Beiträgen im weiteren und im engeren Sinn. Beiträge im weiteren Sinn sind die Mittel, die Mitglieder zur Erfüllung des Vereinszwecks zu leisten haben. Diese können in Geld, Sachen, Arbeit oder andern Leistungen, insbesondere auch in obligatorischen Unterlassungspflichten (Kartellverpflichtungen) bestehen. Art. 71 ZGB bezieht sich nur auf Geldbeiträge. Auch im Steuerrecht umfassen Mitgliederbeiträge offensichtlich nur Geldbeiträge. SH-VV 37: "Als Mitgliederbeiträge an die Vereine gelten Beiträge der Aktiv- und Passivmitglieder, die statutarisch und für jede Mitgliederkategorie gleich hoch festgelegt sind".

Die Literatur umschreibt unterschiedlich, wozu die Mitgliederbeiträge bestimmt sein sollen: "Zur Erreichung und Erhaltung der Mitgliedschaft zwecks Deckung der allgemeinen Vereinsunkosten"²⁾; "alle Beiträge für eine Tätigkeit, die der Verein im Interesse seiner Mitglieder bewirkt"³⁾.

Als gemeinsames Merkmal bestimmt somit der Vereinszweck, welche Beiträge den Mitgliederbeiträgen zuzurechnen sind. Damit deckt sich die Wehrsteuerpraxis. Mitgliederbeiträge umfassen alle "Leistungen, die auf einer

1) EGGER, N 7 zu Art. 71.

2) GYGAX, Lex. 316.

3) TROLL 103.

statutarischen Bestimmung beruhen und von den Vereinsangehörigen in ihrer Eigenschaft als Mitglieder zur Erfüllung des Vereinszwecks erbracht werden⁴⁾. Keine Mitgliederbeiträge sind damit Beiträge von Aussenstehenden⁵⁾. Sonderbeiträge hingegen gehören zu den Mitgliederbeiträgen, sofern sie einem nicht offensichtlich statutenwidrigen Zweck zu dienen bestimmt sind, statutarisch festgehalten und nicht als Gegenleistung für persönliche Vorteile erbracht werden⁶⁾. Demgegenüber rechnet die Zürcher Praxis⁷⁾ Sonderbeiträge nicht zu den Mitgliederbeiträgen.

Eine als Verein organisierte Versicherungskasse darf die von den Versicherten einbezahlten Versicherungsprämien nicht als Mitgliederbeiträge vom rohen Einkommen absetzen⁸⁾. Nicht zu den Mitgliederbeiträgen gehören Vergütungen, die Vereinsmitglieder dem Verein bezahlen müssen, damit sie besondere Vereinseinrichtungen, wie Berechnungs- oder Buchhaltungsstellen, benutzen können. Keine Mitgliederbeiträge sind die Provisionen, die Lieferanten an Vereine bezahlen sowie die Kurtaxen eines Verkehrsvereins, weil diese nicht von den Vereinsmitgliedern, sondern von den Gästen aufgebracht werden⁹⁾.

B. Beitragsähnliche Leistungen der Mitglieder

Wie verhält es sich mit Beiträgen, die sich weder den Mitgliederbeiträgen i.S. obiger Definitionen zurechnen noch sich ausschliessen lassen, wie z.B. den Mitgliedern auferlegten Bussen oder Eintrittsgeldern?

Um dies abzuklären, ist vorerst nach dem Zweck der Norm zu fragen, welche die Mitgliederbeiträge in den meisten Kantonen von der Einkommenssteuer befreit; ferner danach, ob dieser Zweck rechtfertigt, auch die beitrags-

4) MASSHARDT, N 4 zu Art. 51.

5) MASSHARDT, N 4 zu Art. 51.

6) MASSHARDT, N 4 zu Art. 51 e contrario; v. RECHENBERG N 53.3.2.

7) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 17 zu § 51.

8) Z.B. BE 26 IV.

9) GYGAX 379.

ähnlichen Leistungen der Mitglieder, wie Bussen und Eintrittsgelder, von der Einkommenssteuer zu befreien. Die uneinheitliche Praxis der Kantone zeigt, wie wenig bestimmt der Begriff "Mitgliederbeiträge" ist.

1. Bussen

Die Vereinsstatuten sehen häufig Bussen (frz.: amendes), meist kleinere Beträge vor, um die mitgliedschaftlichen Verpflichtungen zu sichern. Bussen dürfen nur auferlegt werden, wenn eine rechtsgültige (beim Verein: eine statutarische) Verpflichtung verletzt worden ist (Art. 163 Abs. 2 OR). Der Richter kann die Busse herabsetzen (Art. 163 Abs. 3 OR).

Sollen Bussen gleich wie die Mitgliederbeiträge steuerlich bevorzugt werden? Der "innere Grund", der Mitgliederbeiträge steuerlich privilegiert, ist darin zu finden, dass sich der Verein in der Hauptsache einem ideellen Zweck widmen muss¹⁰⁾. Offensichtlich sollen Einkünfte begünstigt werden, die das Mitglied dem Verein zur Verfügung stellt, ohne sich davon einen unmittelbaren Nutzen zu versprechen.

Unter "statutarische(n) Mitgliederbeiträge(n)" sind somit nur Beiträge zu verstehen, welche die Mitglieder freiwillig, "als Opfer" erbringen, um einen idealen Zweck mit gemeinsamen Kräften und Mitteln zu verfolgen. Bussen hingegen werden auferlegt, sie werden nicht freiwillig, "als Opfer", sondern "unter Opfern" bezahlt. Bussen gehören damit nicht zu den Mitgliederbeiträgen.

Die Praxis der Kantone ist uneinheitlich¹¹⁾.

10) VGE ZH 14.11.1962, ZBl 1964, 247.

11) Bussen gelten als Mitgliederbeiträge in AG, AR, BE, BL, FR, GE, JU, NE, OW, SG (sofern statutarisch vorgesehen), ZG.
Keine Mitgliederbeiträge sind die Bussen in AI, NW, SH, SO, SZ, TI, VD, VS, ZH.

2. Eintrittsgelder

Manche Vereine, vornehmlich Tennislubs, Golfclubs und Zünfte, erheben von einem neu eintretenden Mitglied zusätzlich zum jährlichen Mitgliederbeitrag einen einmaligen Sonderbeitrag: Eintrittsgeld, Einkaufsgeld. Damit soll das Mitglied Vorleistungen abgelten, die von den früher eingetretenen Mitgliedern erbracht worden sind, z.B. die mit erheblichen Kosten verbundene Plafonierung eines Tennisplatzes oder die Renovation eines Zunfthauses.

Mit dem Eintritts- bzw. Einkaufsgeld kauft sich das Mitglied in die vom Verein in den Jahren zuvor geäußneten Stillen Reserven ein. Entsprechend soll ihm ein Anteil am Liquidationserlös zustehen. Mit dem Eintrittsgeld wird nicht bezweckt, die laufenden Aufwendungen zu decken. Damit kommt ihm grundsätzlich eine andere Funktion als den Mitgliederbeiträgen zu.

Eintrittsgelder lassen sich damit nicht den Mitgliederbeiträgen zurechnen. Als gewöhnliche Einkünfte sind sie steuerbares Einkommen bzw. steuerbarer Ertrag. Entgegen diesen Erwägungen rechnet die Praxis die Eintrittsgelder mehrheitlich zu den Mitgliederbeiträgen¹²⁾.

II. Mitgliederbeiträge als nicht steuerbares Einkommen (bzw. nicht steuerbarer Ertrag)

Die Steuergesetze der meisten Kantone sowie des Bundes¹³⁾ bestimmen, dass das steuerbare Einkommen bzw. der steuerbare Ertrag eines Vereins die Mitgliederbeiträge nicht umfassen solle¹⁴⁾. Diese Bestimmung ist auch in das Mustergesetz übernommen worden (MuG 99 I).

In den vier Kantonen, die keine gesetzliche Bestimmung kennen¹⁵⁾, werden die Mitgliederbeiträge gemäss Praxis nicht zum steuerbaren Einkommen bzw. Ertrag gerechnet. Wegleitend ist offenbar der Gedanke, dass es "allgemein

12) Eintrittsgelder gehören nicht zu den Mitgliederbeiträgen in AI, NW, SH, SO, ZH.

13) Vgl. die Uebersicht vorne 63.

14) SO 70 II (statt vieler): "Die statuarischen Mitgliederbeiträge werden nicht zum steuerbaren Einkommen gerechnet".

15) BS, NW, SZ, TG.

als zu hart empfunden (würde, wenn) der Fiskus vorweg wieder einen Teil dessen wegnimmt, was die Mitglieder oft mühsam zusammengetragen haben, um überhaupt die Aufrechterhaltung des Vereinsbetriebs zu ermöglichen" ¹⁶⁾ .

Die einbezahlten Mitgliederbeiträge werden vom Saldo der Ertragsrechnung oder der Vermögensvermehrung abgezogen ¹⁷⁾, wobei, fliessen dem Verein nicht grosse Kapital- und Liegenschaftenerträge zu, selten ein Ueberschuss verbleibt ¹⁸⁾ .

III. Mitgliederbeiträge als steuerbares Einkommen (bzw. steuerbarer Ertrag)

Mitgliederbeiträge sind Einkommen bzw. Ertrag kraft gesetzlicher Bestimmung (nachfolgend A.) oder, fehlt eine Norm, wenn der im betreffenden Steuergesetz geltende, allenfalls ausgelegte Begriff des Einkommens dies erlaubt (nachfolgend B.).

A. Aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung

Vier Kantone ¹⁹⁾ besteuern die statutarischen Mitgliederbeiträge als Ertrag, sofern der Verein ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt.

B. Bei fehlender gesetzlicher Bestimmung

In sechs Steuergesetzen ²⁰⁾ werden die Mitgliederbeiträge nicht erwähnt. Als Einkommen bzw. Ertrag sind die Einkünfte aus Mitgliederbeiträgen in diesem Fall nur steuerbar, wenn sie Einkommen bzw. Ertrag im Sinne des betreffenden Steuergesetzes sind.

Zu unterscheiden ist, ob auf den Verein die Bestimmungen der natürlichen oder der juristischen Personen anzuwenden sind.

16) GYGAX 377.

17) GYGAX 377.

18) Auskunft Steuerverwaltung ZH.

19) BL 67 I; GE 67 lit. b; ZG 42 II; AR 47 Ziff. 3 ("Vereine, deren Zweck direkt oder indirekt, teilweise oder ganz auf Erwerb ausgerichtet ist").

20) AG, BS, GR, NW, SZ, TG.

1. Bei Bemessung wie die juristischen Personen

Vorab ist daran zu erinnern, dass der steuerbare Reinertrag eines Vereins, auf welchen die Bestimmungen der juristischen Personen anzuwenden sind, als Vermögensstandgewinn alle Einnahmen umfasst, die das Vereinsvermögen im Laufe der Bemessungsperiode erhöht haben. Dazu gehören auch die Einkünfte aus Mitgliederbeiträgen, unabhängig davon, ob den Beitragsleistungen der Mitglieder geldwerte Leistungen des Vereins gegenüberstehen²¹⁾.

Die Einkünfte aus Mitgliederbeiträgen lassen sich damit "ohne Zwang"²²⁾ zum steuerbaren Ertrag rechnen. Diese Praxis befolgt GR.

2. Bei Bemessung wie die natürlichen Personen

Einer natürlichen Person fliessen keine Mitgliederbeiträge als Einkünfte zu. Beim Verein wiederum lassen sich die Einkünfte aus Mitgliederbeiträgen in keine der vier Einkommenskategorien (Erwerbs-, Ertrags-, Genuss- und zugewachsgewinneinkommen) einordnen.

Die Einkünfte aus Mitgliederbeiträgen stehen indessen mit dem Erwerbseinkommen natürlicher Personen in derart engem Zusammenhange, "dass es unrichtig wäre, es bei sinngemässer Anwendung der Vorschriften über das Einkommen aus der Tätigkeit natürlicher Personen nicht gleich zu halten"²³⁾. Mitgliederbeiträge entsprechen dem Erwerbseinkommen natürlicher Personen "sinngemäss" insbesondere bei Vereinen, die für ihre Mitglieder wirtschaftliche Interessen anstreben²⁴⁾, sowie bei den wirtschaftspolitischen Vereinen, insbesondere bei Gewerkschaften²⁵⁾. Hier gelten die Mitgliederbeiträge

21) BGr 12.4.1946, Archiv 15,48 für eine Genossenschaft, die für den Reinertrag besteuert wird; ebenso GYGAX 379, v. PLANTA 66.

22) GYGAX 379.

23) BGr 26.10.1945, Archiv 14,430 für die Mitgliederbeiträge eines Vereins mit wirtschaftlichem Zweck.

24) Wie z.B. der Verband schweizerischer Garnhändler- und Gewebeexporteure VSG, BGr 26.10.1945, Archiv 14,427 ff.

25) BGE 74 I 385 = Archiv 17,395; BGr 1.3.1946, Archiv 14,432 ff.

die wirtschaftlichen Vorteile ab, welche die Vereine ihren Mitgliedern bieten.

Es liesse sich allerdings fragen²⁶⁾, ob damit nicht, in "unzulässiger formaler Betrachtungsweise" die Natur der Mitgliederbeiträge verkannt würde, weil Mitgliederbeiträge, insbesondere bei Gewerkschaften, auch dazu dienen, Reserven für Krisenzeiten sicherzustellen. Als Kapitalbasis wären sie, wie die Kapitaleinlagen bei einer Aktiengesellschaft, nicht zu besteuern.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Mitgliederbeiträge von Vereinsmitgliedern nicht den Kapitaleinlagen von Aktionären gleichzustellen sind. Mitgliederbeiträge sind dazu bestimmt, die laufenden Aufwendungen des Vereins zu decken (Art. 71 ZGB); in entsprechender Höhe werden sie von der Vereinsversammlung festgelegt. Sie fliessen dem Verein endgültig zu; eine Aktiengesellschaft hingegen darf das einbezahlte Grundkapital nur benützen, nicht verbrauchen²⁷⁾.

Das als Krisenreserve bestimmte Vereinsvermögen wird in der Regel aus dem Teil der Mitgliederbeiträge geäufnet, der nicht für laufende Aufwendungen und Schuldenzahlung verbraucht wird. Diese "Reserve" entspricht bei den Aktiengesellschaften den Stillen Reserven, die im wesentlichen angesammelte Gewinne und damit auch steuerpflichtig sind²⁸⁾.

Nach der Auffassung von BLUMENSTEIN²⁹⁾ sollen die Mitgliederbeiträge den Verwandtenunterstützungen und familienrechtlichen Alimenten gleichgestellt werden. In analoger Anwendung lasse sich auch der Verein für Einkünfte aus Mitgliederbeiträgen von der Steuerpflicht befreien.

26) Mit BLUMENSTEIN, Irene, N 2b zu Art. 73 anschliessend v. PLANTA 64 und GRUNINGER/STUDER 458, die sämtliche diese "formale Betrachtungsweise" ablehnen.

27) BGE 74 I 395.

28) BGE 74 I 395.

29) In einem angeblichen Gutachten, in BGr 26.10.1945, Archiv 14, 431 ohne nähere Quellenangabe aufgeführt.

Im entferntesten mag, wie das Bundesgericht einräumt, eine "gewisse Aehnlichkeit" bestehen³⁰⁾; als Steuerbefreiungsgrund wird diese doch eher abwegige Analogie erst ausreichen, nachdem sämtliche Vereine als "armen-genössig" erklärt worden sind. Die Einkünfte, die einem "idealen" Verein als Mitgliederbeiträge zufließen, sind also insgesamt auch im Umfang, in dem sie als Ueberschuss Reserven zu äufnen vermögen, steuerbares Einkommen, sofern sie keine Norm von der Besteuerung ausnimmt.

Von den vier Kantonen, die auf die Vereine das Steuersystem der natürlichen Personen anwenden und die keine Bestimmung über die Mitgliederbeiträge kennen, besteuert einzig AG die Einkünfte aus Mitgliederbeiträgen als Einkommen³¹⁾.

IV. Mitgliederbeiträge und Aufwendungen

Auch wenn die Mitgliederbeiträge mehrheitlich nicht zum steuerbaren Einkommen bzw. Ertrag gehören, bestimmen sie die Steuerbelastung eines Vereins mittelbar, indem die "Aufwendungen" bzw. "andere Aufwendungen" in den meisten Kantonen nur soweit vom rohen Einkommen abgezogen werden dürfen, als sie die Mitgliederbeiträge übersteigen. Von der Einkommenssteuer befreit ist damit nur ein Teil der Mitgliederbeiträge, der die Vereinsunkosten übersteigt³²⁾.

A. "Aufwendungen" abzüglich Mitgliederbeiträge

Bund und einige wenige, vor allem welsche Kantone, stellen den Mitgliederbeiträgen die "Aufwendungen" ("frais généraux") gegenüber³³⁾. Die Aufwendungen dürfen vom rohen Einkommen bzw. Ertrag abgezogen werden, soweit sie die Mitgliederbeiträge übersteigen.

30) BGr 26.10.1945, Archiv 14,431.

31) RK AG vom 20.5.1980 i.S. Tennisclub S. (nicht publiziert).

32) MASSHARDT, N 3 zu Art. 51.

33) GE 67 lit. b; JU 37 II, wo die abzugsfähigen Aufwendungen abschliessend aufgezählt sind; NE 72 I lit. b; TI 77 I lit. a; VD 60; VS 87 I.

Die Aufwendungen umfassen "sämtliche Gewinnungskosten und Ausgaben, die ... abzugsfähig sind"³⁴⁾.

ROHES EINKOMMEN (Rohrer Ertrag)	"AUFWENDUNGEN" (inkl. Gewinnungskosten)	60'000
100'000	abzügl. Mitgliederbeiträge	40'000
<u>abzüglich</u>		
20'000		20'000
REINES EINKOMMEN (bzw. Ertrag)		
<u>80'000</u>		

B. "Andere Aufwendungen" abzüglich Mitgliederbeiträge

Die typische Formulierung lautet³⁵⁾ : "Von den steuerbaren Erträgen der Vereine können die Aufwendungen, die mit der Erzielung dieser Erträge in Zusammenhang stehen, in vollem Umfang in Abzug gebracht werden, andere Aufwendungen nur insoweit, als sie die Mitgliederbeiträge übersteigen". die wortwörtlich gleiche Bestimmung findet sich im Mustergesetz (MuG 99 II).

100'000	ROHES EINKOMMEN (Rohrer Ertrag)	
30'000	abzüglich Gewinnungskosten	(= "Aufwendungen, die mit der Erzielung dieser Er- tragnisse in Zusammenhang stehen")
	"Andere Aufwendungen"	30'000
	abzügl. Mitgliederbeiträge	40'000
0		0
70'000	REINES EINKOMMEN (bzw. Ertrag)	

34) KÄNZIG, N 16 zu Art. 51 für die Wehrsteuer; gemäss Umfrage gleiche Praxis in den Kantonen.

35) (statt vieler): LU 59 II.

Der Verein darf die Aufwendungen³⁶⁾ regelmässig vom rohen Einkommen bzw. vom rohen Ertrag abziehen, sofern sie dem Vereinszweck dienen, sei es unter dem Titel Gewinnungskosten, Aufwendungen, andere Aufwendungen, Aufwand oder Vereinsunkosten. Nur vereinzelt und in Details weichen die Kantone in ihrer Praxis voneinander ab. BE erfasst beim "idealen" Verein die Verwaltungskosten von Wertschriften als Gewinnungskosten, SH als "andere Aufwendungen"³⁷⁾.

36) Beispiele vorne 53 ff.

37) Auskunft Steuerverwaltungen BE vom 26.5.1981
und SH vom 27.5.1981.

§ 9. VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUEROBJEKT

Die Vermögenssteuer belastet das Vermögen natürlicher Personen (und damit der Vereine, auf welche diese Bestimmungen anzuwenden sind), die Kapitalsteuer das Kapital von juristischen Personen (und damit der Vereine, auf welche diese Bestimmungen anzuwenden sind).

I. Vermögen

Im Steuerrecht versteht man unter Vermögen alle einer Person zivilrechtlich zustehenden Sachen und Rechte¹⁾.

A. Bemessung

Steuerobjekt ist das Reinvermögen, gelegentlich auch als "Vereinsvermögen" bezeichnet²⁾. Reinvermögen ist das gesamte, um die Passiven gekürzte bewegliche und unbewegliche Vermögen. Die Bemessung richtet sich gemäss den für das Vermögen natürlicher Personen entwickelten Grundsätzen. ZG-VV 53: "Das Reinvermögen der Vereine ... wird nach den für die natürlichen Personen geltenden Vorschriften ermittelt".

Um bestimmte Vorhaben finanzieren zu können, z.B. den Bau einer Skihütte, nimmt der Verein bei Mitgliedern und Aussenstehenden häufig Darlehen auf, die zumeist als Obligationen oder Anteilscheine bezeichnet werden³⁾. Diese Schulden dürfen vom Vermögen abgezogen werden, sofern es sich dabei um eigentliche Verpflichtungen gegenüber Dritten handelt⁴⁾. Die Praxis anerkennt solche Darlehen als Verpflichtungen gegenüber Dritten und damit als abzugsfähige Schulden, wenn die Obligationen eine Rückzahlungsklausel enthalten oder wenigstens die Namen der Gläubiger angegeben werden.

1) MASSHARDT, N 1 zu Art. 27.

2) Z.B. AR 50.

3) GYGAX 376.

4) MASSHARDT, N 1 zu Art. 28.

Die Regeln über das verdeckte Eigenkapital⁵⁾ sind ausgesprochen auf Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Genossenschaftsverbände zugeschnitten⁶⁾ und werden beim Verein praktisch nicht angewendet.

B. Bewertung

Die meisten Steuergesetze enthalten den Grundsatz, dass das Vermögen zum Verkehrswert am Stichtag bewertet wird. Als **V e r k e h r s w e r t** gilt der Wert, der einem Vermögensgegenstand im wirtschaftlichen Tauschverkehr, bei Kauf und Verkauf unter normalen Verhältnissen beigemessen wird⁷⁾.

Schliesst der Verein für seine Angestellten Gruppen- oder Einzelversicherungen ab, so gilt als Verkehrswert der Rückkaufswert⁸⁾.

II. Kapital

Als steuerbares Kapital gilt regelmässig das Reinvermögen, wenn auf den Verein die Bestimmungen der juristischen Personen anzuwenden sind⁹⁾. Die gleiche Bestimmung findet sich im Mustergesetz¹⁰⁾.

5) Dem wirtschaftlichen Tatbestand nicht angemessene Fremdfinanzierung liegt vor, wenn eine Gesellschaft

- ihre Tätigkeit ohne die in Frage stehenden Mittel nicht in tatsächlich erfolgtem Umfang aufnehmen oder weiterführen könnte;
- aus eigener Kraft die notwendigen Mittel bei Dritten nicht erhalten hätte und
- diese Mittel in einem für Fremdfinanzierungen nicht üblichen Mass dem Risiko des Geschäftserfolges aussetzt. (MASSHARDT, N 30 zu Art. 49).

6) BGE 99 Ib 375.

7) MASSHARDT, N 2 zu Art. 30.

8) WStB 35 I; KÄNZIG, N 1 zu Art. 35.

Das Reinvermögen ist gemäss den Bestimmungen zu ermitteln, die für natürliche Personen gelten ¹¹⁾; insbesondere ist nicht der Ertragswert, sondern der Verkehrswert massgebend.

IN BS fehlt eine Bestimmung, wonach als steuerbares Kapital das Reinvermögen gelte. Auch hier gelten indessen nicht fixe Kapitalziffern als Substrat der Kapitalsteuer, sondern die wirklich vorhandenen eigenen Mittel ¹²⁾.

III. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht

Die Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht (Freibeträge und Pauschalabzüge) sind vorne ¹³⁾ dargestellt.

11) Ebenso MuG 114 II.

12) GRUNINGER/STUDER 443.

13) Vgl. vorne 61/62.

2. Teil: S T I F T U N G E N

"Stiften" gilt seit alters besonders im kirchlichen Bereich im Sinne von "gründen" (eine Kirche, ein Kloster stiften, und "schenken" (eine Messe stiften). Beides wurde mit der Zeit auf den weltlichen Bereich übertragen (eine Schule stiften; scherzhaft: eine Flasche Wein stiften). In der alten Bedeutung "ins Werk setzen" wird das Wort in Wendungen wie "Unheil, Frieden, Verwirrung stiften" gebraucht¹⁾.

3. Abschnitt: DIE STIFTUNG ALS STEUERSUBJEKT

§ 10. BEGRIFF DER STIFTUNG IM STEUERRECHT

Die Stiftung ist das einem besonderen Zweck gewidmete und mit einer Organisation versehene Vermögen^{1a)}.

Gesetzliche Sonderformen der Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB sind die Familienstiftungen (Art. 80 und 335 ZGB), die kirchliche Stiftung (Art. 52 Abs. 2 und 87 ZGB) sowie die Personalfürsorgestiftung (Art. 89^{bis} ZGB, 331, 331a bis c OR).

Die Unternehmungsstiftung, die weder im Zivilrecht noch in den Steuergesetzen erwähnt wird, ist eine "faktische" Sonderform²⁾.

Der Stifter kann eine Stiftung durch öffentliche Urkunde oder letztwillige Verfügung begründen. Mit Ausnahme der kirchlichen Stiftungen und der Familienstiftungen sind alle Stiftungen im Handelsregister einzutragen; sie unterstehen der staatlichen Aufsicht.

Auf die einzelnen Stiftungsarten wird im folgenden soweit eingegangen, als dies zum Verständnis der Stiftung als Steuersubjekt notwendig erscheint.

1) SARASIN 9.

1a) WIGET 3.

2) RIEMER, N 384 ST.

I. Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB

A. Voraussetzungen der Rechtsfähigkeit

Steuersubjekt ist die mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Vermögensmasse i.S. von Art. 80 ZGB³⁾. Damit eine Stiftung entstehen kann, müssen 1. der Stiftungswille vorhanden, 2. das zu widmende Stiftungsvermögen bezeichnet und 3. der Stiftungszweck umschrieben sein⁴⁾.

1. Stiftungswille

Aus dem Stiftungsgeschäft muss hervorgehen, dass der Stifter eine Stiftung i.S. von Art. 80 ff. ZGB errichten will. Das zugrundeliegende Motiv ist, Unterhaltstiftung und Steuerumgehung vorbehalten, dabei unerheblich. Eine rechtsfähige Stiftung entsteht auch, wenn der Stifter sich auf skurrile Weise ein Denkmal setzen, sich mittels dieser Institution verewigen will.

Wird einer bestehenden natürlichen oder juristischen Person Vermögen mit einer bestimmten Auflage zugewendet, so entsteht eine unselbständige ("fiduziarische") Stiftung⁵⁾. Unselbständige Stiftungen sind nicht rechtsfähig; sie sind damit keine Steuersubjekte⁶⁾.

Unselbständige Stiftungen sind beispielsweise: Schenkungen unter Auflage (OR 245), z.B. die Schenkung eines Grundstücks an eine zu gründende Freimaurerloge mit der Auflage, darauf einen Freimaurertempel zu erbauen⁷⁾, Zwecksammlungen und Sammelvermögen, z.B. eine Sammlung zugunsten von Katastrophenopfern. Sammeln hingegen selbständige gemeinnützige Stiftungen oder wohltätige Vereine für einen dem Stiftungs- bzw. Vereinszweck gemäss Zweck, so ist das Sammelvermögen kein Sondervermögen⁸⁾.

3) MASSHARDT, N 1 zu Art. 51.

4) RIEMER, N 19 zu Art. 80.

5) GNOS 8.

6) VGE BE 15.10.1928, MBRV 26 (1928), Nr. 177, 465.

7) BGE 85 II 610 ff.

8) RIEMER, N 426 ST.

Unselbständige Stiftungen können auch gemischte Schenkungen oder Verfügungen von Todes wegen unter Auflage sein, z.B. wenn einem Verein ein bestimmter Kapitalbetrag von Todes wegen zugewendet wird mit der Auflage, die Zinsen einer bestimmten Sektion zu Propagandazwecken zu überlassen⁹⁾.

2. Stiftungsvermögen (und seine Wirkung)

Die Widmung eines Vermögens "beinhaltet die für die Stiftungseinrichtung charakteristische Entäusserung des Stifters zugunsten des neu zu schaffenden Rechtssubjekts"¹⁰⁾.

a) Entäusserung

Eine Entäusserung liegt erst vor, wenn wenigstens ein Teil des künftigen Stiftungsvermögens unentgeltlich gewidmet wird¹¹⁾. Die Höhe des der Stiftung gewidmeten Vermögens (= Nettovermögen) muss bestimmt oder bestimmbar sein und in einem angemessenen Verhältnis zum Stiftungszweck stehen. Wird zuwenig Vermögen gewidmet, so kann der Zweck nicht erreicht werden; in Analogie zu Art. 80 Abs. 1 ZGB und Art. 20 OR wird eine Stiftung überhaupt nicht entstehen¹²⁾.

b) Aeufnungsklausel

Steht die Höhe des gewidmeten Vermögens nicht in einem angemessenen Verhältnis zum Zweck, kann dem Stifter durch die "Aeufnungsklausel" auferlegt werden, Zinsen und weitere Zuwendungen so lange zum Kapital zu schlagen, bis dieses eine angemessene Höhe erreicht hat¹³⁾. Bei Personal- und Verbandsfürsorgestiftungen genügt ein geringeres Anfangskapital. Die erstmalige Zuwendung, üblicherweise werden Beträge von Fr. 1'000 bis Fr. 5'000

9) BGE 46 II 225 ff.

10) RIEMER, N 20 zu Art. 80.

11) GNOS 10.

12) WIGET 7.

13) RIEMER, N 30 zu Art. 80.

eingelegt, hat nur formale Bedeutung; sie erfolgt unter der stillschweigenden Voraussetzung, dass die Widmung durch weitere pauschale oder periodische Zuwendungen von Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite sowie durch Erträge des Stiftungsvermögens ergänzt wird. In die Stiftungsurkunden wird regelmässig eine entsprechende Aeufnungsklausel aufgenommen¹⁴⁾.

3. Stiftungszweck

Art. 80 ZGB bestimmt, dass das Vermögen einem "besonderen Zweck" zu widmen sei; weitere Anhaltspunkte finden sich keine. Lehre und Rechtsprechung haben den "besonderen Zweck" konkretisiert. Positiv muss der Zweck so bestimmt sein, dass der Zusammenhang zwischen der Stiftungsleistung und der vorgeschriebenen Verwendung des Beitrages ausser Zweifel steht¹⁵⁾; negativ darf er nicht widerrechtlich oder unsittlich sein (Art. 52 Abs. 3 ZGB, Art. 88 ZGB) und auch nicht ausschliesslich dem Stifter selbst dienen. Mit "besonderem Zweck" ist nicht "gemeinnütziger Zweck" gemeint¹⁶⁾.

Die Personen, denen die Stiftungsleistungen zukommen, heissen Destinatäre. Sie werden in der Regel namentlich bezeichnet. Als Destinatäre können aber auch die Allgemeinheit sowie Personen bestimmt werden, die gewisse Bedingungen erfüllen. Die Stiftung kann den Destinatären Rechtsansprüche einräumen oder Ermessensleistungen im Einzelfall gewähren, auf welche die Destinatäre keinen Rechtsanspruch haben¹⁷⁾.

B. Folgen fehlender Rechtsfähigkeit

Fehlt eine der genannten Voraussetzungen, so liegt keine Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB vor. Das entstandene Gebilde, z.B. die "unselbständige" Stiftung, ist nicht rechtsfähig und damit auch nicht Steuersubjekt¹⁸⁾.

14) MEIER 79.

15) ACKERMANN 16.

16) ACKERMANN 17.

17) WALSER 11.

18) VGE BE 15.10.1925, MBRV 26 (1928), Nr. 177, 465.

Einkommen und Vermögen werden, je nach Rechtslage, entweder dem "Stifter" oder den "Destinatären" zugerechnet¹⁹⁾: dem "Stifter", wenn er die tatsächliche Herrschaftsgewalt ausübt, den "Destinatären", wenn sie ermächtigt sind, die Stiftung aufzulösen oder über den ihnen zugedachten Teil zu verfügen²⁰⁾.

II. Sonderformen der Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB

Eine hervorragende Bedeutung, um die Stiftungsarten voneinander abzugrenzen, kommt dem Stiftungszweck zu.

A. Familienstiftung

In zweifacher Hinsicht unterscheidet sich die Familienstiftung in ihrem Zweck von der Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB²¹⁾:

1. Die Zweckverwirklichung kann nur den Familienangehörigen zugute kommen (Art. 335 Abs. 1 ZGB), wobei bisher in der Praxis ohne Bedeutung geblieben ist, wer als "Familienangehöriger" zu betrachten ist, ob nur Verwandte oder allenfalls auch nicht verwandte Hausgenossen.
2. Zugunsten der Familienangehörigen können nur bestimmte Zwecke verfolgt werden, nämlich die "Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung ... oder zu ähnlichen Zwecken".

Die Beschränkung auf "ähnliche Zwecke" soll insbesondere verhindern, dass das Institut der Familienstiftung zwecks blosser Vermögensanlage benutzt wird.

Eine Stiftung mit beschränktem (Familien-) Destinatärkreis darf nicht als gewöhnliche Stiftung errichtet werden²²⁾.

19) KÄNZIG, N 6 zu Art. 51.

20) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 10 zu § 51.

21) WIGET 11.

22) BGE 92 II 451, E. 4c.

Die Familienstiftung wird in zweierlei Hinsicht vor der gewöhnlichen Stiftung bevorzugt: sie muss nicht ins Handelsregister eingetragen werden und ist zudem von staatlicher Aufsicht befreit (Art. 51 Abs. 1 und 1 ZGB).

Stimmt die als Familienstiftung konzipierte Vermögenswidmung nicht mit einem nach Art. 335 Abs. 1 ZGB zu vereinbarenden Zweck überein, so liegt eine - zivilrechtlich nichtige, steuerrechtlich unbeachtliche - Unterhaltsstiftung vor²³⁾.

B. Personalfürsorgestiftungen

Personalfürsorgestiftungen sind die von einem privaten Arbeitgeber zugunsten seiner Arbeitnehmer und ihrer Angehörigen errichteten Stiftung (Art. 89^{bis} ZGB, 331 und 331a bis c OR, Art. 219 Abs. 4 zweite Klasse lit. c SchKG). Sie erbringen planmässige Leistungen gegen die wirtschaftlichen Folgen des Erwerbsausfalls²⁴⁾.

Die Bezeichnungen sind mannigfaltig: Personalfürsorgestiftung, Personalvorsorgestiftung, Wohlfahrtsfonds für das Personal, Pensionskasse, Personalfürsorgefonds.

Die Fürsorgestiftungen, die ein Berufsverband zugunsten seiner Mitglieder errichtet, heissen Verbandsfürsorgestiftungen²⁵⁾. Gemeinsame Personalfürsorgestiftungen für die Arbeitnehmer mehrerer Arbeitgeber nennt man Gemeinschafts- oder Sammelstiftungen. Als Stifter treten meist Bankinstitute, Versicherungs- oder Treuhandfirmen auf²⁶⁾.

Anlage- oder Investmentstiftungen betreiben die gemeinsame Anlage und Verwaltung des ihr von Personalvorsorgeeinrichtungen anvertrauten Vermögens; Destinatäre sind nicht die Arbeitnehmer, sondern die angeschlossenen Stiftungen²⁷⁾.

23) WIGET 13, vgl. hinten

24) MEIER 3.

25) RIEMER, Personalfürsorgestiftungen 69.

26) MEIER 9.

27) MEIER 11.

Der Kreis der Begünstigten bei einer Personalfürsorgestiftung ist fest umschrieben (Arbeitnehmer und ihre Angehörigen, allenfalls Arbeitgeber) und kann nicht nach Ermessen des Arbeitgebers oder der Stiftungsorgane geändert werden. Ein Arbeitnehmer kann seiner Stellung als Destinatär nicht enthoben werden, bevor er ausbezahlt worden ist. Im Vergleich zum Destinatär einer gewöhnlichen Stiftung befindet er sich somit in einer starken Rechtsposition²⁸⁾.

Der Bund und alle Kantone - mit Ausnahme von FR und NE (je 1%o Vermögenssteuer) - befreien die Personalfürsorgestiftungen von der Einkommens- und Vermögenssteuer, sofern diese gewisse Erfordernisse erfüllen. Im Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge soll die Praxis vereinheitlicht werden. Der Entwurf des Bundesrates befreit in BVG 76 die mit Rechtspersönlichkeit ausgelasteten Vorsorgeeinrichtungen es privaten und öffentlichen Rechts von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden, soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen.

C. Unternehmungsstiftung

1. Begriff

Unter einer Unternehmungsstiftung versteht man eine Stiftung, die eine kaufmännische Unternehmung betreibt²⁹⁾. Die Unternehmungsstiftung hat klammheimlich, von Judikatur und Literatur beinahe unbemerkt, in der schweizerischen Rechtswirklichkeit Fuss gefasst.

Heute bestehen davon "sicher eine dreistellige Zahl"³⁰⁾.

Die "Unternehmungsstiftung" ist weder im Zivil- noch im Steuerrecht erwähnt und damit eine "faktische" Sonderform. Steuerrechtlich gelten für sie, sofern überhaupt eine Praxis besteht, die Bestimmungen der Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB. Sofern das Steuergesetz eine entsprechende Unter-

28) MEIER 5.

29) RIEMER, Unternehmungsstiftung 489.

30) RIEMER, Unternehmungsstiftung 494.

scheidung vornimmt, fällt sie in die Kategorie der Stiftungen mit wirtschaftlichem Zweck bzw. mit Erwerbszweck.

Die Stiftung kann die Unternehmung unmittelbar selbst betreiben ("Stiftungsunternehmung") oder sich an einer andern Unternehmung, vornehmlich an einer Aktiengesellschaft, massgeblich beteiligen ("Holding-Stiftung")³¹⁾.

Die "Stiftungsunternehmung" ist mit dem Nachteil behaftet, dass Schutzmassnahmen zugunsten der Gläubiger, wie z.B. Bilanzierungsvorschriften oder Pflicht zur Reservebildung, fehlen. Diese Bedenken fallen bei der "Holding-Stiftung" weg, tritt doch hier die Stiftung als gewöhnliche (Gross)Aktionärin auf, während die beherrschte Gesellschaft, meist eine Aktiengesellschaft, den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften des Obligationenrechts untersteht³²⁾.

2. Wirtschaftlicher/Idealer Zweck

Die Unternehmungsstiftung verfolgt einen wirtschaftlichen oder einen idealen Zweck.

Wirtschaftlich ist der Zweck, wenn die Leistungen der Stiftung an die Destinatäre nicht von bestimmten sachlichen Voraussetzungen abhängen, sondern voraussetzungslos erfolgen, insbesondere, wenn der Gewinn in der Unternehmung verbleibt oder dorthin zurückfliesst³³⁾.

RIEMER³⁴⁾ will Stiftungen mit wirtschaftlichem Zweck als nichtig oder allenfalls als teilweise nichtig erklären und liquidieren lassen. Ein Gerichtsentscheid zu dieser heiklen Frage steht noch aus³⁵⁾.

31) RIEMER, Unternehmensstiftung 490.

32) MEIER 13, N.46.

33) RIEMER, Unternehmensstiftung 505 N. 55.

34) RIEMER, Unternehmensstiftung 503.

35) Die von MENGILIARDI 1968 ausgelöste Kontroverse dauert noch an. Einen wirtschaftlichen Zweck für zulässig halten u.a. ebenfalls GNOS, 109 ff, MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, 355 sowie, als vorläufig letzter, NOBEL, 582 N.1. der RIEMER "problematische Materialieninterpretation" vorhält, welche Kritik wiederum RIEMER, Unternehmensstiftung 502, N. 45 m.E. zu Recht als "reichlich oberflächlich" zurückweist.

Unternehmensstiftungen mit wirtschaftlichem Zweck sind z.B. die Kuoni und Hugentobler-Stiftung in Zürich, die bezweckt, das Reisebüro Kuoni AG "auf solider Grundlage dauernd zu erhalten"³⁶⁾ und die "Metron Stiftung für Mitbestimmung" in Brugg mit dem Zweck der "Sicherung von Mitbestimmungsrechten für die Metron Mitarbeiter"³⁷⁾.

Die Unternehmensstiftung verfolgt hingegen einen - allgemein als gesetzeskonform anerkannten - "idealen" Zweck, wenn sie keine geldwerten Leistungen erbringt oder geldwerte Leistungen statuarisch von bestimmten sachlichen Voraussetzungen abhängig macht, insbesondere die Leistungen nur bei bestimmten Bedarfssituationen auf seiten des Empfängers ausrichtet³⁸⁾. Die wirtschaftliche Grundlage bildet hier gewöhnlich sicher angelegtes Vermögen, wie Anleiheobligationen oder Renditeliegenschaften, das von der Stiftung verwaltet und genutzt wird.

3. Beispiele von Unternehmensstiftungen

Unternehmensstiftungen mit idealem Zweck sind z.B. das Kinderspital in Zürich (Eleonoren-Stiftung), das Spital Sanitas in Kilchberg ZH und die Wilhelm-Schulthess-Stiftung (Klinik für Orthopädie und Rheumatologie) in Zürich; ferner Privatschulen und Heime verschiedenster Art (Alters-, Erziehungs- und Erholungsheime), die gemäss Praxis des Bundesgerichts kaufmännische Unternehmungen sind und sich häufig in die Rechtsform einer Stiftung kleiden, z.B. das Institut Montana Zugerberg, das Institut auf dem Rosenberg St. Gallen, die Stiftung Mittelschule Dr. Buchmann in Zürich, die Stiftung Feriendorf Twannberg, eine Art gemeinnütziges Hotelunternehmen.

Stiftungen können auch massgeblich an Erwerbsunternehmungen beteiligt sein³⁹⁾, wie die "Dr. Manfred Hoessly-Stiftung" als Hauptaktionärin der "Allgemeinen Treuhand AG", die zu den drei grössten Treuhandfirmen der Schweiz zählt, oder die "Stiftung Hasler-Werke Bern", welche die auf dem

36) Stiftungsurkunde auszugsweise abgedruckt in ZBJV 116, (1980), 525.

37) Stiftungsurkunde auszugsweise abgedruckt in ZBJV 116, (1980), 528/29.

38) RIEMER, Unternehmensstiftung 498.

39) Die Beispiele sind aus der reichhaltigen Sammlung bei RIEMER, N 398 ST, entnommen.

Gebiet der Nachrichten- und Elektrotechnik tätige Hasler-Holding AG kontrolliert. In der Hand von Stiftungen befinden sich auch die Uhrenfabrik "Montrex Rolex SA", Genf sowie das Speditionsunternehmen Panalpina AG, Basel (zu 40% im Besitz der Göhner-Stiftung)⁴⁰⁾.

Nicht zu befinden ist an dieser Stelle darüber, ob diese Unternehmungsstiftungen einer von RIEMER vorgeschlagenen richterlichen Ueberprüfung standhalten würden. Die im Handelsregister eingetragenen Unternehmungsstiftungen (dort allerdings bloss als "Stiftung" gekennzeichnet: Art. 10 lit. i. HRV) sind rechtsfähig und damit Steuersubjekte.

Die Unternehmungsstiftung wird, wie die Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB, für ihr Einkommen und Vermögen bzw. für ihren Ertrag und ihr Kapital besteuert.

4. Unternehmungsstiftung als Familienstiftung

Eine Unternehmungsstiftung kann, wenn überhaupt, nur insoweit als Familienstiftung bestehen, als sie als "reine Dotierungsquelle"⁴¹⁾ für die Zwecke der Familienstiftung, die in Art. 335 Abs. 1 ZGB umschrieben sind, benützt wird. Verfolgt die Familien- bzw. Unternehmungsstiftung wirtschaftliche Zwecke, so wird man Nichtigkeit annehmen müssen⁴²⁾.

5. Unternehmungsstiftung als Personalfürsorgestiftung

Als problematisch erscheint auch die Unternehmungsstiftung, die primär die Personalfürsorge und mittelbar die Fortführung der Unternehmung bezweckt. Das Stiftungsorgan muss gleichzeitig die Interessen des Personals sowie der Unternehmung wahren; damit wird die Gefahr einer Interessenkollision "evident"⁴³⁾.

40) RIEMER, Unternehmungsstiftung 494.

41) GNOS 121.

42) Mit RIEMER sowie MENGILIARDI 219.

43) MEIER 13.

D. Kirchliche Stiftung

Den kirchlichen Stiftungen haftet bis heute "etwas Kasuistisches, Empirisches" ⁴⁴⁾ an. Eine Stiftung ist kirchlich i.S. von Art. 52 Abs. 3 und 87 ZGB wenn 1. eine "organische Verbindung" mit einer Religionsgemeinschaft besteht und sie 2. einen kirchlichen Zweck verfolgt. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein ⁴⁵⁾.

Abzugrenzen von den privatrechtlichen kirchlichen Stiftungen sind die öffentlich-rechtlichen kirchlichen Stiftungen, auf welche grundsätzlich das öffentliche Recht anwendbar ist.

1. Organische Verbindung

Kirchliche Stiftungen sind deshalb von staatlicher Aufsicht befreit, weil die zugehörige Religionsgemeinschaft für die Aufsicht sorgen soll. Aus diesem Grund muss zwischen Stiftung und Religionsgemeinschaft eine "organische Verbindung" bestehen. Keine kirchlichen Stiftungen sind somit Stiftungen, deren Religionsgemeinschaft eine geringe, wenig konsistente Anhängerschaft aufweist ⁴⁶⁾.

2. Kirchlicher Zweck

Als "kirchlich" gelten nur Zwecke, die mittelbar oder unmittelbar dem Glauben an Gott dienen (z.B. der Gottesdienst mit seinen personellen und sachlichen Grundlagen; die kirchliche Lehre), und zwar ausschliesslich und unter Ausschluss von sozialen und karitativen Werken, die durch die Kirchen geschaffen oder verwaltet werden, wie Krankenarbeit, allgemeine Erziehungsarbeit usw.

Verfolgt eine Stiftung sowohl kirchliche als auch karitative Zwecke, so liegt eine gemischte Stiftung vor.

44) RIEMER, N 188 ST.

45) RIEMER, N 196 ST.

46) RIEMER, N 197 ST.

Beispiele kirchlicher Stiftungen⁴⁷⁾:

- Pfrundstiftungen (Benefizen) der katholischen Kirche für ihren Klerus;
- Priesterheim für alte, arbeitsunfähige Priester;
- Messestiftungen;
- Stiftungen zur Aus- und Weiterbildung von Seelsorgern;
- Institut zur Ausbildung von Chorknaben;
- Stiftung für den Religionsunterricht der Laien;
- Stiftung zur Erforschung von Papsturkunden.

Keine kirchlichen Stiftungen und damit aufsichts- und steuerpflichtig sind hingegen:

- Stiftung zur Unterstützung in Not geratener Mitglieder der Vereine der Evangelisch-Taufgesinnten;
- Stiftung zur Förderung der beruflichen Ausbildung bedürftiger Personen israelitischer Konfession.

Kirchliche Stiftungen sind in der Regel von der Steuerpflicht befreit.

E. Gemischte Stiftungen

Die gemischte Stiftung verfolgt Zwecke, die zugleich in den Bereich einer Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB oder einer bzw. mehrerer ihrer Sonderformen (kirchliche Stiftungen, Familien-, Personalfürsorgestiftungen) fallen, indem sie z.B. gemeinnützige und private, kirchliche und private Zwecke verfolgt.

Beispiele gemischter Stiftungen:

- Stipendienstiftung zugunsten von Familienangehörigen und aussenstehenden Personen⁴⁸⁾;
- Stiftung mit den Zwecken, dem Stifter Unterstützungsleistungen auszurichten und, falls kein Bedarf vorliege, die "ägyptische Bauforschung" zu unterstützen, mit welcher die Stifter verbunden sind⁴⁹⁾.

Praxis und Literatur anerkennen gemischte Stiftungen einhellig als gesetzeskonform⁵⁰⁾.

47) RIEMER, N 206 ff. ST.

48) BGE 40 I 245/46 bzw. 259 ff. E.4.

49) RK SH 30.6.1939, Archiv 8, Nr. 81, 248.

50) RIEMER, N 362 ST.

§ 11. STEUERRECHTLICH UNBEACHTLICHE STIFTUNGEN

Eine Stiftung ist steuerrechtlich unbeachtlich, d.h. sie wird nicht als eigenes Steuersubjekt anerkannt, wenn sie bereits zivilrechtlich nicht rechtsfähig ist, wie insbesondere die Unterhaltsstiftung (I.), oder wenn mit der Stiftungsgründung eine Steuerumgehung angestrebt wird (II.).

I. Unterhaltsstiftung

A. Begriff

Als "Unterhaltsstiftung" gilt die als Familienstiftung konzipierte Vermögenswidmung zu einem Zweck, der nicht mit Art. 335 Abs. 1 ZGB zu vereinbaren ist¹⁾.

Die Motive, die einen Stifter dazu bewegen, eine Unterhaltsstiftung zu errichten, können sein: Unterhalt der Familie, wobei sich in diesem Fall Stiftungsmotiv und Stiftungszweck decken; Umgehung der Verbote von Art. 335 Abs. 2 ZGB (Familienfideikomisse) und Art. 488 Abs. 2 und 3 ZGB (wiederholte Nacherbeneinsetzung); handelsrechtliche Haftungsbeschränkungen; sowie, wohl das häufigste Motiv, Steuerumgehung²⁾.

Die in Art. 335 Abs. 1 ZGB aufgezählten, für eine Familienstiftung zulässigen Zwecke sind "nach der ständigen Rechtssprechung des Bundesgerichtes abschliessend"³⁾. "Aehnliche Zwecke" i.S. von Art. 335 Abs. 1 ZGB sind solche Zwecke, "die ebenfalls darin bestehen, den Familienmitgliedern in bestimmten Lebenslagen die materielle Hilfe zu gewähren, die diese Lage nötig oder doch wünschbar macht"⁴⁾.

Somit ist nicht mit Art. 335 Abs. 1 ZGB zu vereinbaren, wenn die Mittel nicht zweckbestimmt, "im Hinblick auf eine bestimmte Bedürfnissituation,

1) WIGET 13.

2) WIGET 17.

3) BGE 93 II 448.

4) BGE 93 II 449.

sondern voraussetzungs- und bedingungslos ausgerichtet werden" ⁵⁾, wenn also die Dotationen der Stiftung den Familienangehörigen zur mehr oder weniger freien Verfügung stehen.

Eine Unterhaltsstiftung kann vorliegen, wenn die Stiftungsurkunde die Stiftungsleistungen quotenmässig festlegt oder bestimmt, den Familienangehörigen seien Beträge zum "allgemeinen Lebensunterhalt" auszurichten: "Müssiggang als solcher" ⁶⁾ darf nicht mit Familienstiftungen finanziert werden. Behält sich der Stifter die Nutzniessung am Stiftungsvermögen vor und sind ausserdem die ausdrücklich genannten Zwecke völlig nebensächlich, so kann dies auf eine Unterhaltsstiftung hinweisen ⁷⁾.

Ist als Zweck die "Fürsorge" für die Familienangehörigen genannt, so liegt eine Unterhaltsstiftung vor, sofern mit "Fürsorge" die voraussetzungslose Zahlung von Beiträgen an die Destinatäre gemeint ist. "Fürsorge" ist in diesem Fall nur ein anderer Ausdruck für "Unterhalt" ⁸⁾.

Eine Unterhaltsstiftung ist auch eine angebliche Familienstiftung, die den Familienmitgliedern eine Burg als Aufenthaltsort, vornehmlich zu Repräsentationszwecken, zur Verfügung stellt. Die Burg knüpfte nicht an eine bestimmte Lebenslage an, sondern diene dazu, der Familie und ihren Gästen "zeitweise den Aufenthalt an einem schönen Ort in einer im wahren Sinne feudalen Behausung zu ermöglichen und ihnen das mit der Stellung von Burgherren verbundene Ansehen zu verschaffen" ⁹⁾.

Hingegen darf ein Denkmal samt Umschwung und Barkapital (um es instandzuhalten) in eine Stiftung gemäss Art. 80 ZGB eingebracht werden ¹⁰⁾.

5) RIEMER, N 142 ST.

6) RIEMER, N 148 ST.

7) WIGET 15.

8) WIGET 14.

9) BGE 93 II 451 i.S. Brodbeck gegen Familienstiftung Burg Reichenstein und Universität Basel.

10) BGE 93 II 451.

B. Folgen

Unterhaltsstiftungen sind nichtig¹¹⁾, und zwar aufgrund des im ZGB geltenden numerus clausus der rechtsfähigen Anstalten¹²⁾. Zivilrechtlich tritt an die Stelle der nichtigen Unterhaltsstiftung ein ex nunc zu liquidierenden Sondervermögen¹³⁾.

Steuerrechtlich werden Einkommen und Vermögen der angeblichen Familienstiftung, je nach Rechtslage, dem "Stifter" oder den "Destinatären" zugewiesen¹⁴⁾.

II. Stiftung zu Steuerumgehungszwecken

A. Grundsätzliches zur Steuervermeidung

Juristische Personen sind selbständige Steuersubjekte. Sie schulden Steuern unabhängig davon, welche natürlichen oder juristischen Personen hinter ihnen stehen. Wer beabsichtigt, Steuern einzusparen, kann diesen Umstand auf zweifache Art ausnützen, indem er

1. eine juristische Person gründet und dadurch die auf seinem Einkommen und Vermögen lastende Steuerprogression unterbricht sowie, allenfalls als zusätzliche "Massnahme",
2. diese juristische Person, vorzugsweise eine Stiftung, in einem Kanton (oder Staat) domiziliert, der die juristische Person steuerlich bevorzugt.

In beiden Fällen kann eine erlaubte Steuereinsparung oder eine unerlaubte Steuerumgehung vorliegen; "insbesondere die Familienstiftungen (sind) im Steuerrecht weitgehend mit dem Verdacht der Steuerumgehung belastet"¹⁵⁾.

11) BGE 73 II 88, 75 II 15, 75 II 88 Erw. 3, 93 II 449.

12) MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER 185; WIGET 20.

13) WIGET 93.

14) KÄNZIG, N 6 zu Art. 51, siehe auch vorne 80.

15) ACKERMANN 58.

1. Steuereinsparung

Grundsätzlich steht es jedermann frei, "sich wirtschaftlich so zu betätigen, dass möglichst wenig Steuern geschuldet werden"¹⁶⁾. Niemand ist gehalten, "bei seiner wirtschaftlichen Betätigung vor allem fiskalische Interessen zu wahren"¹⁷⁾.

Wer Steuern einsparen will, kann den rechtlichen oder wirtschaftlichen Sachverhalt so gestalten, dass keine steuerrechtliche Norm anwendbar ist. Eine Standortverlegung ist z.B. immer eine Massnahme der erlaubten Steuerersparnis, wenn alle damit verbundenen Nachteile, wie ungünstiger Standort etc., in Kauf genommen werden¹⁸⁾; ebenso spart eine Unternehmung auf rechtmässige Weise Steuern ein, wenn sie Gewinnbestandteile an die Personalfürsorgestiftung überweist und damit den verfügbaren Gewinn reduziert¹⁹⁾.

Auf einen Nenner gebracht: Nutzt der Steuerpflichtige die ihm vom Gesetz gebotene Chance zur Steuereinsparung mit einer sachgemässen Gestaltung des wirtschaftlichen Tatbestandes aus, so liegt eine erlaubte Steuereinsparung vor²⁰⁾. Im Einzelfall kann es allerdings schwierig sein, gegenüber der Steuerumgehung abzugrenzen.

2. Steuerumgehung

a) Rechtssprechung des Bundesgerichts

Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine Steuerumgehung vor, wenn

- " a. die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint,

16) BGE 98 Ib 323.

17) BLUMENSTEIN 28.

18) HÖHN, Steuerumgehung 144, MEILI 16.

19) HÖHN, Steuerumgehung 144.

20) MEILI 17.

b. anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich, lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären,

c. das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde"²¹⁾.

Aufgrund dieser stereotyp wiederkehrenden Formel werden Steuerumgehungen erfasst, auch wenn keine gesetzliche Grundlage vorliegt. HOHN²²⁾ hingegen will, einschränkend, nur gegen Steuerumgehungen vorgehen, die einen "offensichtlichen Rechtsmissbrauch" darstellen.

b) Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise

Unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist "im weitesten Sinne die entscheidende Berücksichtigung des wirtschaftlichen Sachverhalts bei der Interpretation steuerrechtlicher Begriffe und Normen zu verstehen"²³⁾.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bedeutet zweierlei:

1. die Auslegung der im Steuergesetz vorherrschenden wirtschaftlichen Begriffe (Unternehmung, Einkommen, Gewinn): unproblematisch und "gewissermassen selbstverständlich"²⁴⁾;
2. die Auslegung von zivilrechtlichen Begriffen (Stiftung, Eigentum, Besitz) nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, d.h. abweichend von ihrem zivilrechtlichen Sinn. In dieser Bedeutung ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine "taugliche Waffe"²⁵⁾, um den steuerrechtlich massgebenden Sachverhalt zu erfassen.

21) BGE 93 I 725 u.a.

22) HÖHN 413.

23) DUBS 569.

24) DUBS 570.

25) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 42 zu § 71.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird verschiedentlich gänzlich abgelehnt²⁶⁾. Das Bundesgericht wendete die wirtschaftliche Betrachtungsweise bis vor kurzem an, wenn die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt waren²⁷⁾. Einige Kantone haben diese Praxis normiert, z.B. (statt vieler) SO 28 II: "Werden zum Zwecke der Steuerumgehung Rechtsgeschäfte abgeschlossen oder Rechtsformen gewählt, die dem wirtschaftlichen Tatbestand offensichtlich nicht entsprechen, so sind die Steuern nach Massgabe des wirtschaftlichen Tatbestandes zu entrichten".

In neuester Zeit scheint das Bundesgericht das Anwendungsgebiet der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erweitern zu wollen²⁸⁾, was bedeutet, dass der Begriff der "Steuerumgehung" gleichzeitig eingeschränkt wird. Die Frage, ob eine Steuerumgehung vorliege, kann sich nur stellen, wenn eine steuerrechtliche Folge strikt an eine bestimmte zivilrechtliche Gestaltung anknüpft und damit ausschliesst, nach wirtschaftlichen Kriterien auszulegen²⁹⁾.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise lässt sich oft auch entbehren, wenn nur die Normen des Zivilrechts sinngemäss angewendet werden³⁰⁾.

26) Eine Uebersicht über die verschiedenen Theorien findet sich bei BLUMENSTEIN 23 ff. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 24 zu § 71, fordern eine "einschränkende Anwendung" der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Auslegungsmethode.

27) BGE 93 I 690 E.5; VGE BE 27.2.1961, MBRV 60 (1962), 57 StR 1963, 508.

28) BGE 101 Ib 44 ff; HÖHN 73.

29) DUBS 578.

30) Hinten 97.

B. Nichtanerkennung von Stiftungen im besonderen

1. Voraussetzungen der Nichtanerkennung

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 46 Abs. 2 BV (Verbot der Doppelbesteuerung) wird eine Stiftung nicht als Steuersubjekt anerkannt, wenn,

1. der Stifter tatsächlich die Befugnisse beibehalten hat, auf welche es für die Zuschreibung der Steuerhoheit ankommt, wenn sich also die Beziehungen des Stifters zum Stiftungsvermögen, bildlich gesprochen, nicht wesentlich anders gestalten als die Beziehungen des Tresorinhabers zum dort deponierten Vermögen³¹⁾;
2. die Stiftung zum Zwecke der Steuerumgehung errichtet worden ist³²⁾.

a) Befugnisse bleiben beim Stifter

Folgende Umstände deuten darauf hin, dass der "Stifter" nach wie vor die wesentlichen Befugnisse über das Stiftungsvermögen ausübt:

- der Stiftungszweck ist so umschrieben, dass der Stifter, in Verbindung mit der Art der Bestellung des Stiftungsrates, in der Hand hat, sich die Zinsen des "Stiftungsgutes" in Form von "Beiträgen", "Zuwendungen der Stiftung" etc. weiterhin regelmässig anzueignen, ohne dass er damit der Stiftungssatzung zuwiderhandeln würde³³⁾;
- die Geschäftsführung der "Stiftung" verrät, dass der Stifter mit dem Stiftungskapital oder den Erträgen des Vermögens schalten und walten kann, wie wenn es sein persönliches Vermögen wäre³⁴⁾;
- der Stifter wahrt sich durch die Befugnis, den Stiftungsrat selbst zu bezeichnen, den massgebenden entscheidenden Einfluss auf das Schicksal

31) ORK ZH 23.9.1954, StR 1955, 179 ff.

32) SCHLUMPF 200.

33) BGE 55 I 380.,

34) BGE 55 I 380.

- der Stiftung, insbesondere darauf, wie das Vermögen verwendet wird³⁵⁾;
- der Stifter behält sich in der Stiftungsurkunde die Befugnis vor, die Stiftungssatzung im Rahmen des Stiftungszweckes beliebig zu ergänzen³⁶⁾ oder aufzuheben und damit das Stiftungsvermögen auch zivilrechtlich wieder an sich zu ziehen³⁷⁾;
 - der Stifter bestimmt als Destinatäre seine minderjährigen Kinder, denen er den Ertrag aus dem Stiftungsvermögen zukommen lässt, was bedeutet, dass die Erträge tatsächlich wiederum ihm als dem Inhaber der elterlichen Gewalt zufließen³⁸⁾.

Hingegen bleibt der Stifter nicht Vermögensträger, wenn er trotz den durch die Statuten gegebenen Möglichkeiten aus tatsächlichen Gründen (hohes Alter, schwere andauernde Krankheit) keine Verfügungsmacht besitzt und diese auch nicht ausübt³⁹⁾.

Zweck und Art der Stiftung, Geschäftsführung und Organisation können somit Hinweise liefern, ob die Stiftung rechtlich oder tatsächlich vom Stifter abhängig ist. Gehen das Vermögen und die daraus fließenden Befugnisse nicht rechtlich und tatsächlich auf die Stiftung über, so ist bereits zivilrechtlich eine Stiftung nicht entstanden. Eine zivilrechtlich nichtige Stiftung wiederum wird nicht als Steuersubjekt anerkannt. Damit ist entbehrlich, sich in den dargestellten Fällen auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu berufen, um die "Stiftung" nicht als Steuersubjekt zu anerkennen⁴⁰⁾. Das den "Stifter" bewegende Motiv muss nicht erst ergründet werden; die Stiftung ist bereits zivilrechtlich nichtig.

35) BGE 53 I 447; 55 I 384.

36) BGE 53 I 448.

37) BGR 22.1.1964, StR 1965, 178.

38) BGE 53 I 448.

39) BGE vom 10.6.1943 i.S. ERNY.

40) Gl. M. WIELAND 193 sowie ACKERMANN 62.

b) Steuerumgehung

Folgende Umstände sollen gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts darauf hinweisen, dass der Stifter beabsichtigt, rechtmässig geschuldete Steuern zu umgehen⁴¹⁾:

- der Stifter hätte den Zweck statt durch eine zu Lebzeiten errichtete Stiftung auch durch letztwillige Verfügung erreichen können, sofern ein anderer sachlicher Grund als Steuerersparnis nicht ersichtlich ist⁴²⁾;
- die Gründung einer Stiftung zum vornherein ein untaugliches Mittel darstellt, um den angeblichen Zweck zu erreichen. Beispiel: Eine Stiftung soll den Stifter, einen Grossindustriellen, und seine Familie gegen die Wechselfälle des Lebens schützen, da der Stifter als Industrieller den Gefahren der Wirtschaft noch in höherem Masse ausgesetzt sei als andere Personen. Der Stiftung waren zu diesem Zweck aber ausschliesslich Aktien der Industrieunternehmung der Stifters zugewiesen worden⁴³⁾;
- als Sitz der Stiftung wird ein Ort gewählt, zu dem weder der Stifter noch seine Familie irgendwelche persönlichen Beziehungen unterhalten, der aber Stiftungen durch weitestgehende Steuervergünstigungen entgegen kommt⁴⁴⁾.

Das Bundesgericht stellt eine Steuerumgehung fest, indem es abstellt a) auf das ungewöhnliche Vorgehen, b) auf die Steuereinsparungsabsicht und c) auf die tatsächliche Steuerersparnis. Der Begriff der Steuerumgehung setzt sich somit aus zwei objektiven (a und c) und einem subjektiven Merkmal (b) zusammen.

Während sich die objektiven Merkmale, auch wenn allgemeine Regeln fehlen⁴⁵⁾, im Einzelfall aufgrund der Umstände feststellen lassen, erfordert die in b) geforderte Steuereinsparungsabsicht einen "Indizienbeweis", indem

41) Vgl. dazu SCHLUMPF 200.

42) BGE vom 21.6.1950 i.S. Erben GEIGY, E.3.

43) BGE 53 I 445.

44) BGE 53 I 446; 55 I 383; vgl. hinten

45) MEILI 7.

aus äusserlichen Anhaltspunkten auf das vermeintliche oder tatsächliche Motiv des Stifters zu schliessen ist. Solche, meist unzulänglichen Indizien liefert das ungewöhnliche Vorgehen (a). Voraussetzung b) setzt somit Voraussetzung a) voraus: die Katze beisst sich in den Schwanz.

Sind im Einzelfall keine Anzeichen vorhanden, die eine absonderliche Gestaltung des Sachverhalts unter anderen als steuerlichen Gesichtspunkten hinreichend zu erklären vermögen, so weist dies auf die Absicht hin, Steuern einzusparen (Voraussetzung b)⁴⁶⁾).

Der unsichere Grund, auf dem man sich hier bewegt, hat Kritik hervorgerufen: das Abstellen auf die Motive des Stifters könne "nicht begeistern"⁴⁷⁾, es bewirke, dass der Begriff der Steuerumgehung auf diese Weise zur Waffe des Fiskus werden könne⁴⁸⁾. Eine "Art Inquisitionsrecht"⁴⁹⁾ müsse sich der Fiskus an, wenn er annehme⁵⁰⁾, der Stifter bezwecke eine Steuerumgehung, sofern dieser keine Gründe "plausibel" zu machen vermöge, die ihn bewogen hätten, eine Stiftung zu errichten.

2. Folgen der Nichtanerkennung

Verschiedene Kantone bestimmen in einer Generalklausel, dass juristische Personen, deren Bestand oder Gründung lediglich der Steuerumgehung oder -verschiebung diene, steuerrechtlich nicht anerkannt würden.

Zum Teil sind diese Bestimmungen unmittelbar auf die Familienstiftung zugeschnitten: AI-VV 44: "Insbesondere werden Familienstiftungen nur dann... als eigene Steuersubjekte anerkannt, wenn die Stifter nach den Statuten für sich und ihre Angehörigen, für welche ihnen eine familienrechtliche Unterhalts- und Unterstützungspflicht obliegt, auf alle Rechte am Stiftungskapital mit Einschluss der Nutzung des Kapitals verzichtet"; ZH-DA 272:

46) KÄNZIG, N 9 zu Art. 2; BLUMENSTEIN 28; MEILI 9.

47) SINNIGER 70.

48) LAUBLI 71.

49) WIELAND 202.

50) "Pro fisco" auch STUDER 229.

"Zivilrechtlich gültige Familienstiftungen können

- a) nach den Grundsätzen von Ziff. 270⁵¹⁾ steuerrechtlich unbeachtlich sein;
- b) nach den Grundsätzen von Ziff. 24 Abs. 2⁵²⁾ einen steuerrechtlich unbeachtlichen statutarischen Sitz haben".

Kantone, die keine Generalklausel kennen, erklären Stiftungen zu Steuerumgehungszwecken aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und des Begriffs der Steuerumgehung für steuerrechtlich unbeachtlich. Das auf die "Stiftung" übertragene Vermögen und ihr Einkommen wird dem "Stifter", nach seinem Tod den Destinatären zugerechnet⁵³⁾. Fallen Wohnsitz des Stifters und Sitz der Stiftung auseinander, so gelten die Regeln über die interkantonale Doppelbesteuerung⁵⁴⁾.

51) Betreffend Steuerumgehung.

52) Betreffend statutarischer Sitz ausserhalb des Kantons.

53) BGr 13.5.1966, StR 1967, 363.

54) Hinten 102 ff.

§ 12. DAUER DER STEUERPFLICHT

I. Beginn

"Die Steuerpflicht ... beginnt ... mit dem Tode des Eintrittes der Voraussetzungen" (WStB 81).

Für die Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB und die Unternehmungsstiftungen, die steuerrechtlich als Stiftung i.S. von Art. 80 ZGB behandelt werden, beginnt die Steuerpflicht somit mit dem Datum der Eintragung ins Handelsregister¹⁾, für kirchliche und Familienstiftungen im Zeitpunkt der Errichtung der öffentlichen Urkunde oder, sofern die Stiftung auf den Todesfall errichtet wird, mit dem Todestag des Stifters.

Wird eine Stiftung, auf welche die Bestimmungen der natürlichen Personen anzuwenden sind, während der Veranlagungsperiode errichtet, so wird für die Steuerberechnung auf die Verhältnisse eines ganzen Jahres abgestellt. Als Bemessungsgrundlage werden entweder die Einkünfte der darauffolgenden zwölf Monate, des ersten darauffolgenden Kalenderjahres oder des ersten vollen Geschäftsjahres herangezogen. Auf das erste volle Geschäftsjahr wird vor allem dann abgestellt, wenn die Einkünfte der Stiftung unregelmäßig eingehehen, wenn beispielsweise bei einer im November errichteten Stiftung die gesamten Einkünfte (Dividendenerträge) in den Monaten Mai und Juni anfallen²⁾.

II. Ende

A. Auflösungsgründe

Die Stiftung wird zivilrechtlich aufgelöst:

1. von Gesetzes wegen, sobald der Zweck unerreichbar geworden ist (Art. 88 Abs. 1 ZGB);

1) Weil der Eintragung ins Handelsregister konstitutive Wirkung zukommt: RIEMER, N 89 zu Art. 81.

2) BGr 23.5.1962, Archiv 29, 433 = StR 1961,66.

2. durch den Richter, wenn der Zweck widerrechtlich oder unsittlich geworden ist (Art. 88 Abs. 2 ZGB);

3. wenn die Stiftungsurkunde dafür einen Zeitpunkt bestimmt.

Liegen die Voraussetzungen der Rechtsfähigkeit nicht vor, so wird die Steuerbehörde die vermeintliche Stiftung nicht als Steuersubjekt anerkennen³⁾. Offen ist, ob die Steuerbehörden die Konversion in eine gültige Stiftung in Betracht ziehen und beispielsweise eine nichtige Familienstiftung als gewöhnliche Stiftung anerkennen müssen⁴⁾.

B. Steuerrechtliche Liquidation

1. Einfache Liquidation

"Die Steuerpflicht hört mit dem Tage auf, an dem ihre Voraussetzungen wegfallen" (WStB 9 I), d.h. mit der Liquidation (WStB 12 I, ZH 13 II). Die Liquidation ist beendet, wenn der Liquidationserlös verteilt ist. Erzielt die Stiftung auf Geschäftsvermögen einen Liquidationserlös, so ist sie dafür regelmässig steuerpflichtig, zum Teil unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass sie ein "buchführungspflichtiges kaufmännisches Unternehmen" betreibt.

2. Liquidation mit Umwandlung

Stiftungen werden selten in andere juristische Personen umgewandelt. Hingegen haben sich Privatschulen und Privatkliniken, die vormalig als Aktiengesellschaften geführt wurden, in (Unternehmens-) Stiftungen umgewandelt, z.B. im Jahre 1939 die als Genossenschaft gegründete Ersparniskasse Speicher⁵⁾.

Eine Universalsukzession ist ohne gesetzliche Grundlage nicht möglich. Weil diese fehlt, gibt es keine Fälle von Umwandlungen durch Auflösung ohne Liquidation. Die Umwandlung muss somit durch Auflösung mit Liquidation durchgeführt werden⁶⁾, wobei auch hier allenfalls Liquidationssteuern geschuldet werden.

3) BGr 3.6.1959, Archiv 29,336.

4) BGr 3.6.1959, Archiv 29,337.

5) WEHRLI 28 N. 72.

6) WEHRLI 26/27.

§ 13. STEUERRECHTLICHE ZUGEHÖRIGKEIT

Die Stiftung kann ihren Sitz grundsätzlich frei wählen (Art. 52 ZGB). Bestimmt die Stiftungsurkunde keinen Sitz, so gilt als Sitz der Ort der Verwaltung (Art. 56 ZGB).

Wie bereits beim Verein gezeigt worden ist, ist der zivilrechtliche Sitz für das Steuerrecht nicht in allen Fällen massgebend. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit kann eine persönliche (primäres Steuerdomizil) oder eine wirtschaftliche (sekundäres Steuerdomizil) sein.

I. Primäres Steuerdomizil

Das primäre Steuerdomizil befindet sich am wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt der ökonomischen Existenz der juristischen Person, bei der Stiftung "an dem Orte, mit dem das Stiftungsvermögen durch die ihm vom Stifter angewiesene Bestimmung innerlich verknüpft erscheint, und wo die seine Verwaltung im engeren Sinn und Verwendung im Interesse des Stiftungszweckes bestimmenden Handlungen in der Hauptsache vorgenommen werden"¹⁾.

Auf die innere Verknüpfung mit einem Ort kann der Name, insbesondere aber der Zweck hindeuten. Sind alle Destinatäre einer Stiftung zwecks "Förderung des sittlichen und leiblichen Wohles und der Zusammengehörigkeit der Familienmitglieder" in Zürich wohnhaft, so wird Zürich als Sitz der Stiftung angenommen²⁾.

Am Ort der Verwaltung befindet sich der steuerrechtliche Sitz, wenn die Verwaltungstätigkeit besonders intensiv ist, wenn die Stiftung z.B. einen industriellen oder gewerblichen Betrieb führt oder grosse Mietshäuser verwaltet, allenfalls auch am Ort, wo der Stiftungsrat "nach eingehender Prüfung" Stipendien und Unterstützungsleistungen ausrichtet³⁾.

1) BGE 54 I 309, wörtlich wiederum zitiert in BGE 55 I 92/93.

2) BGE 54 I 301 ff.

3) BGr 9.2.1940, ZR 40, Nr. 15.

Kein Steuerdomizil wird hingegen am Ort begründet, wo die Beschlüsse des Stiftungsrates nur aufgeführt werden⁴⁾, wo z.B. eine Bank das Inkasso des Vermögensertrages, die Buchhaltung und Auszahlungen besorgt, oder wo das Stiftungsvermögen nur aufbewahrt und verwaltet wird⁵⁾.

Gründet ein Steuerpflichtiger zur Steuerumgehung eine Stiftung in einem andern als in seinem Wohnsitzkanton, so riskiert er, dass er doppelt besteuert wird: am Ort, wo die Stiftung domiziliert ist, für das Einkommen und Vermögen der Stiftung und in seinem Wohnsitzkanton für sein gesamtes Einkommen und Vermögen, eingeschlossen Einkommen und Vermögen der nicht anerkannten Stiftung. In einem solchen Fall liegt eine Doppelbesteuerung vor, gegen die der "Stifter" gegenüber beiden Kantonen zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert ist⁶⁾.

II. Sekundäres Steuerdomizil

Grundstücke und Betriebsstätten⁷⁾ können ein sekundäres Steuerdomizil begründen. Insbesondere die Betriebsstätte erfordert intensive Beziehungen zum Kanton, vor allem dauernde körperliche Anlagen. Daran mangelt es, wenn der Stiftung weder gemietete Räumlichkeiten, noch Mobilien, noch eigenes Personal zur Verfügung stehen, um die laufenden Geschäfte zu besorgen.

Unter diesen Umständen liegt z.B. kein sekundäres Steuerdomizil einer in Zug domizilierten Stiftung in Zürich vor, auch wenn die Stiftungsräte in Zürich wohnen und Teile des Stiftungsvermögens in Zürich verwaltet werden⁸⁾.

4) BGr 9.2.1940, ZR 40, Nr. 15.

5) BGE 54 I 309.

6) BGE 76 I 13.

7) Zum Begriff der "Betriebsstätte" vgl. vorne 16 N. 10.

8) BGr 9.2.1940, ZR 40, Nr. 15.

§ 14. AUSNAHMEN VON DER SUBJEKTIVEN STEUERPFlicht

Stiftungen, die gemeinnützige und ähnliche Zwecke verfolgen, sowie die Personalfürsorgestiftungen werden in der Regel von der Steuerpflicht befreit. Die Praxis der Kantone in bezug auf die Steuerbefreiungen bietet allerdings die "grösste Buntscheckigkeit"¹⁾; im einzelnen empfiehlt sich deshalb, jeweils die betreffende kantonale Steuergesetzgebung und Praxis beizuziehen.

I. Gemeinnützige und ähnliche Zwecke

Stiftungen, die gemeinnützige oder ähnliche Zwecke verfolgen, werden regelmässig von der Steuerpflicht befreit. Für die im Bund und in den Kantonen massgebende Praxis ist auf die Ausführungen beim Verein zu verweisen²⁾.

II. Personalfürsorgestiftungen

A. Grundsätzliches zur Steuerbefreiung

Die Personalfürsorgestiftungen sind in allen Kantonen³⁾ von der Steuerpflicht für ihr Einkommen und Vermögen befreit, sofern sie die teils in den Steuergesetzen, teils in Verordnungen oder Richtlinien der Regierung näher umschriebenen Voraussetzungen erfüllen.

Das Steuerrecht bestimmt damit letztlich Zweck und Organisation der Personalfürsorgestiftung; beispielhaft (statt vieler) GR-VV 2: "Die Steuerbefreiung ... von Personalfürsorgestiftungen ... tritt nur ein, soweit die an den Einzelnen ausgerichteten Renten oder Kapitalleistungen die Renten beziehungsweise den Kapitalwert der Renten der kantonalen Pensionskasse gemäss der jeweils geltenden Verordnung nicht überschreiten".

Grundlage für die Praxis in Bund und Kantonen ist das Kreisschreiben des Bundesrates an die Kantonsregierungen über die Beaufsichtigung von Personal-

1) SINNIGER 54/55.

2) Vorne 20 ff.

3) Ausnahmen: FR 21 lit. 1, NE 70: Vermögenssteuer von 1%.

fürsorgestiftungen vom 10.10.1947 mit Richtlinien der Bundessteuerbehörden⁴⁾. Die Entwicklung führte zu einer extensiven Auslegung des Vorsorgezweckes, "wobei die Handhabung in einzelnen Kantonen sehr differenziert"⁵⁾.

Auf die Einhaltung der steuerrechtlichen Vorschriften drängen offenbar auch die Aufsichtsbehörden, die im Zweifelsfall die Stifterfirma anweisen, mit den Steuerbehörden Verbindung aufzunehmen⁶⁾; zum Teil sind die Aufsichtsbehörden verpflichtet, "Mängel und Unstimmigkeiten", die sie bei einer von der Steuerpflicht befreiten Personalfürsorgestiftung entdecken, der kantonalen Steuerbehörde zu melden⁷⁾. Die Aufsichtsbehörde hat hingegen nicht darüber zu wachen, dass die Stiftung durch ihre Tätigkeit keine steuerlichen Nachteile erleide, sofern nicht die Stiftungsurkunde der Stiftungstätigkeit in diesem Sinn eine Grenze setzt⁸⁾.

B. Voraussetzungen

Die Anforderungen im einzelnen darzustellen, welche die kantonalen Steuergesetze und -verordnungen an eine Personalfürsorgestiftung stellen, würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen. Mit der Darstellung der allgemein notwendigen Erfordernisse soll es sein Bewenden haben, namentlich im Hinblick auf die zahlreich vorliegende Spezialliteratur⁹⁾.

Die in den meisten Steuergesetzen wiederkehrende "Standard"-Formulierung befreit "Personalfürsorgestiftungen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz (oder im Kanton), sofern die Mittel der Stiftung dauernd und ausschliesslich der Personalfürsorge dienen". Ob die Personalfürsorgestiftung oder die mit ihr verwandten Institute¹⁰⁾ das Risiko selbst übernehmen

4) BBl 1947 III 187.

5) MEIER 73, N. 23.

6) MEIER 72.

7) Vgl. AR-VV 4.

8) BGE 99 Ib 259.

9) KEISER, WALSER, SCHUBIGER, MEIER.

10) Vgl. vorne 82/83.

oder auf eine Versicherungsgesellschaft überwälzen (Gruppenversicherung oder Einzelpolice) ist für die Steuerbefreiung unerheblich¹¹⁾.

1. Stiftung i.S. von Art. 89^{bis} ZGB

Der Bund und die meisten Kantone verlangen, dass sich der Wohlfahrtsfonds in die Form einer Stiftung i.S. von Art. 89^{bis} kleiden müsse. Diese Vorschrift will das Stiftungsvermögen gegen eine spätere zweckwidrige Verwendung sichern, was bedingt, dass das Vermögen rechtlich verselbständigt sein muss. Stehen dem Personal Rechtsansprüche auf Leistungen aus Personalvorsorge zu, so liessen sich auch Fürsorgeeinrichtungen in der Form der Genossenschaft "vertreten"¹²⁾.

2. Vorsorgezweck

OR 331 versteht als Zweck Massnahmen eines Arbeitgebers für die Vorsorge seiner Arbeitnehmer. Im Vordergrund steht die planmässige Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge. Zusätzliche Leistungen werden regelmässig bei Krankheit, Arbeitslosigkeit und besonderer Notlage erbracht¹³⁾.

Ob ausserdem weitere Leistungen, die nicht unmittelbar mit der Existenzsicherung des Arbeitnehmers und seiner Angehörigen zusammenhängen, erbracht werden dürfen, bestimmt sich nach der kantonalen Gesetzgebung, wie z.B. BE-VF 3 III: "Nicht Gegenstand der steuerlich begünstigten Personalvorsorge können sein z.B. der Bau und Unterhalt von Sportanlagen, die Ermöglichung verbilligter Feriengelegenheiten, die verbilligte Abgabe von Waren und dergleichen".

Gewöhnlich dürfen aus den Mitteln der Stiftung keine Löhne oder Vergütungen lohnähnlichen Charakters wie Kinderzulagen, Dienstaltersgeschenke, Gratifikationen oder Heiratsgeschenke ausbezahlt werden¹⁴⁾.

11) Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 11. April 1958, auszugsweise abgedruckt bei MASSHARDT, N 22 zu Art. 16.

12) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 85 zu § 16.

13) MEIER 74.

14) GYGAX, Lex. 229; MASSHARDT, N 24 zu Art. 16.

3. Dauer und Ausschliesslichkeit

Sämtliche Steuergesetze verlangen, soll Steuerbefreiung eintreten, dass die Mittel der Stiftung, d.h. Einkommen und Vermögen, "dauernd und ausschliesslich" den Zwecken der Personalfürsorge dienen müssen.

Das Stiftungsgeschäft gilt als unwiderruflich; die Gelder der Stiftung dürfen nicht an die Unternehmung zurückfallen. Muss vorerst ein Betriebskapital geäufnet werden, so dass für diese Zeit keine Leistungen ausgerichtet werden können, wird regelmässig Steuerbefreiung zugestanden, sofern damit zu rechnen ist, dass die erstrebten Zwecke in absehbarer Zeit verwirklicht werden können¹⁵⁾. Damit tritt keine Befreiung von der Steuerpflicht ein für eine Personalfürsorgestiftung, sofern "keine Spur" einer Aktivität vorhanden ist¹⁶⁾.

"Ausschliesslichkeit" bedeutet sodann, dass die Gelder der Personalfürsorgestiftung nicht mit andern Zwecken verkoppelt werden dürfen, indem die Stiftung z.B. einen Firmensportplatz errichtet. Um zu verhindern, dass die Mittel der Stiftung zweckentfremdet eingesetzt werden, haben einzelne Kantone u.a. detaillierte Anlagerichtlinien erlassen¹⁷⁾.

4. Beschränkter Destinatärkreis

Dem Destinatärkreis kommt bei der Personalfürsorgestiftung eine grössere Bedeutung zu als bei den gewöhnlichen Stiftungen: er muss objektiv bestimmbar und abschliessend festgelegt sein¹⁸⁾. Die früher üblich gewesene Beschränkung auf das Personal, d.h. auf Arbeitnehmer, die im ständigen Dienst der Unternehmung stehen und ihm hauptsächlich verbunden sind¹⁹⁾, ist in den letzten Jahren stark gelockert worden.

15) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 87 zu § 16.

16) VGE GR 17.6.1969, PVG (1969), Nr. 67.

17) Z.B. GE, SG, VD, ZH; vgl. dazu auch die Zusammenstellung bei MÜLLER, 14 ff.

18) MEIER 75.

19) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 89 zu § 16.

Unter bestimmten Voraussetzungen (z.B. sofern die Rechte und Pflichten aller Destinatäre statuarisch oder reglementarisch festgelegt sind; sofern sich der Arbeitgeber verpflichtet, im Betrieb wenigstens einen Arbeitnehmer arbeitsvertraglich einzustellen; sofern die an den Arbeitgeber zu entrichtenden Leistungen auf Alter, Invalidität und Tod beschränkt werden) können auch Arbeitgeber, z.B. Aktionärs-Direktoren²⁰⁾ in die Personalfürsorgestiftung eingeschlossen werden²¹⁾.

Ist der Alleinaktionär einziger Destinatär der Personalfürsorgestiftung der Unternehmung, so fehlt eine wesentliche Voraussetzung der Steuerbefreiung²²⁾.

5. Sitz oder Betriebsstätte im Kanton

Gewisse Kantone gewähren steuerliche Vergünstigungen nur den Personalfürsorgestiftungen, wenn die Stifter-Firma Sitz oder Betriebsstätte im Kanton hat. Damit soll eine Gegenleistung erbracht werden für die Leistungen, die eine Unternehmung mit ihren Steuermitteln an die sozialen Lasten des Kantons erbringt. Eine solche Vorschrift muss gesetzlich verankert sein²³⁾. Die Beschränkung auf den kantonalen Sitz oder die kantonale Betriebsstätte wird mehr und mehr fallengelassen²⁴⁾; Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz genügt.

Die Steuerbehörden können ausserdem, ohne gesetzliche Grundlage, die steuerlichen Vergünstigungen davon abhängig machen, dass die Personalfürsorgestiftung ihre Tätigkeit ganz oder zu einem angemessenen Teil zugunsten der Angehörigen des betreffenden Kantons entfaltet. Eine solche Praxis ist zwar "engherzig", aber nicht willkürlich²⁵⁾.

20) MASSHARDT, N 22 zu Art. 16; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 89 zu § 16.

21) Vgl. BE-VF 8.

22) Dies ist Praxis in ZH: VGE ZH 16.11.1978, RB VG (1978), Nr. 28 - StR 1980, 211.

23) BGr 18.11.1959, Archiv 29, 324 ff.

24) Z.B. in ZH mit der auf den 1.1.1975 in Kraft getretenen Gesetzesnovelle.

25) BGr 18.11.1959, Archiv 29, 324 ff.

Diese Einschränkungen entfallen im BVG. Die Vorsorgeeinrichtung soll, ohne weitere erschwerende Voraussetzungen, von den direkten Steuern befreit werden, sofern ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen (BVG 76).

4. Abschnitt: EINKOMMEN (ERTRAG) UND VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUEROBJEKT DER STIFTUNG UND IHRE SACHLICHE BEMESSUNG

§ 15. TYPISIERUNG UND STEUERSYSTEM

I. Typisierung

Die Steuergesetze typisieren, wie bei den Vereinen, nach dem Zweck oder nach der Rechtsform. Die meisten Kantone besteuern alle Stiftungen i.S. von Art. 80 ff. ZGB einheitlich; einige¹⁾ unterscheiden zwischen Stiftungen mit und ohne Erwerbszweck, wobei häufig unkorrekt zwischen "wirtschaftlichem Zweck" und "nicht wirtschaftlichem Zweck" unterschieden wird.

Die Stiftung verfolgt einen "wirtschaftlichen Zweck" bzw. - genauer - einen "Erwerbszweck", wenn sie ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt, d.h. eine "die Wirtschaft beschlagende Tätigkeit (ausübt), die einen bestimmten Umsatz mit sich bringt und ... nach Natur und Umfang einen kaufmännischen Betrieb mit geordneter Buchhaltung erfordert"²⁾. Kein Begriffsmerkmal der kaufmännischen Unternehmung ist die Gewinnstrebigkeit³⁾.

Die Unternehmungsstiftungen werden in keinem Steuergesetz erwähnt; sie fallen, sofern überhaupt eine Praxis besteht, in die Kategorie der Stiftungen mit "Erwerbszweck", vorausgesetzt, die kantonale Steuergesetzgebung grenze diese Stiftungen gegenüber den Stiftungen i.S. von Art. 80 ZGB ab.

1) Wenige, vgl. die Uebersicht hinten 110/111.

2) BGE 80 I 384.

3) Vorne 6.

II. Steuersystem

Die Stiftungen werden gewöhnlich in der gleichen Gesetzesnorm wie der Verein aufgeführt, z.B. BL 66 I (statt vieler):

"Vereine, Stiftungen und die übrigen juristischen Personen werden nach den Bestimmungen für die natürlichen Personen besteuert".

Dies bewirkt, dass das auf die Stiftungen angewendete Steuersystem sich mit dem auf die Vereine angewendeten weitgehend deckt⁴⁾: Stiftungen werden gemäss den Bestimmungen der natürlichen oder der juristischen Personen besteuert.

Besonderheiten gegenüber den Vereinen zeigen sich hingegen beim Steuertarif, wo auffällt, dass die Steuergesetze einzelner, vor allem Innerschweizer Kantone Stiftungen zum Teil erhebliche Vergünstigungen gewähren⁵⁾. Im einzelnen besteuern Bund und Kantone die Stiftungen wie folgt:

Steuerbemessung gemäss den Bestimmungen der natürlichen Personen:-----

AG 51 I	LU 58 I
AI 55 I	NE 72 I
AR 46,47 Ziff. 3	NW 36 I
BE 25	OW 106 I (ohne Gewerbebetrieb)
BL 66 I (sofern Reingewinn nicht verteilt wird)	SO 70 I
BS 70 III (ohne Gewerbebetrieb)	TI 65 III
FR 23	UR 41
JU 25	VD 53 II

4) Vorne 36 ff.

5) Z.B. generell keine Einkommens-, sondern nur eine milde Vermögenssteuer in ZG 41 I und UR 46 lit. c; bei nicht wirtschaftlichem Zweck nur Vermögenssteuer in SZ 41 I, NW-STEV 4,9; keine Einkommens- und Kapitalgewinnsteuer auch in BS 70 III, sofern kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe vorliegt und der Reingewinn nicht verteilt wird.

Steuerbemessung gemäss den Bestimmungen der juristischen Personen:

- BL 52 (sofern Reingewinn verteilt wird)
- BS 70 I (Gewerbebetrieb)
- GE 60 (bei "activité lucrative")
- GL 41, 45 II, 47 (ohne Gewerbebetrieb: proportionaler Tarif:
9% vom Reinertrag, 7% vom Eigenkapital. Ausnahme:
Familienstiftungen)
- GR 52 I
- OW 106 II (Gewerbebetrieb oder Reingewinn verteilt)
- SG 70 I, 74 II, 74 IV (proportionaler Tarif beim EK: 2%)
- SH 42 I lit. b, 55a, 55d (proportionaler Tarif: 6% vom Reingewinn,
1% vom steuerbaren Eigenkapital)
- SZ 41 I
- TG 47 I, 55
- VS 73 I lit. b, 93 I, 100 I (proportionaler Tarif: 4% vom "bénéfice net",
Kapitalsteuer wie vom Vermögen natürlicher
Personen)
- ZH 43 I, 51 II (proportionaler Tarif: 3,45% vom steuerbaren Ertrag,
1,5% vom steuerbaren Kapital).

Steuerbefreiung (ganz oder teilweise)

- AR 46, 47 Ziff. 3 (sofern kein Erwerbszweck, nur Vermögensertrag
(als Einkommen) und Vermögen steuerbar)
- BS 70 III (keine Einkommens- und Kapitalgewinnsteuer, sofern kein Gewerbe)
- NW-StEV 4 (bei nichtwirtschaftlichem Zweck nur Steuer auf Stiftungs-
vermögen von 0,5 bis 3 Promille)
- SZ 41 I (bei nicht wirtschaftlichem Zweck nur Kapitalsteuer von 0,5 bis
3 Promille, mind. Fr. 100; bei wirtschaftlichem Zweck 0,4 bis
1 Promille auf Kapital und offenen Reserven)
- UR 46 lit. c (nur Kapitalsteuer von 3 bis 0,5 Promille, mind. Fr. 300)
- ZG 41 I (nur Steuer auf dem Stiftungsvermögen von 0,5 bis 3 Promille,
mind. Fr. 200).

§ 16. EINKOMMEN (ERTRAG) ALS STEUEROBJEKT

I. Grundsätzliches

Stiftungen, die gemäss den Bestimmungen der natürlichen Personen besteuert werden, sind für ihr Einkommen, Stiftungen, die wie juristische Personen besteuert werden, für ihren Ertrag steuerpflichtig.

Der Gewinn gemäss Erfolgsrechnung stimmt "seiner Beschaffenheit nach"¹⁾ mit dem Vermögensstandgewinn, den natürliche Personen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erzielen, weitgehend überein. Ins Gewicht fällt hingegen, wie beim Verein, ob das Stiftungsvermögen als Geschäfts- oder Privatvermögen gilt und ob die Stiftung ein "buchführungspflichtiges kaufmännisches Unternehmen" betreibt.

A. Geschäftsvermögen / Privatvermögen

Juristische Personen besitzen nur Geschäftsvermögen²⁾. Das Vermögen einer Stiftung, auf welche die Bestimmungen der juristischen Personen anzuwenden sind, ist somit Geschäftsvermögen.

Aehnliche Schwierigkeiten wie beim Verein tauchen hingegen auf, wenn auf die Stiftung die Bestimmungen der natürlichen Personen anzuwenden sind. Selbständig erwerbende natürliche Personen dürfen ein Vermögensojekt dem Geschäftsvermögen zurechnen, wenn das Objekt dazu dient, den Geschäftszweck mittelbar oder unmittelbar zu erfüllen³⁾.

Eine Stiftung führt ihr "Geschäft" aufgrund des in der Stiftungsurkunde festgelegten Zweckes. Ihre Aktiven dienen diesem Zweck, entweder unmittelbar (z.B. die von einem Stifter zwecks Förderung der Tauch- und Schwimmkunst in die Stiftung eingebrachte Schwimmhalle) oder mittelbar, indem die Erträge des Stiftungsvermögens, wie Zinsen aus Wertschriften oder aus

1) BLUMENSTEIN 158.

2) Vgl. vorne 41.

3) Vgl. vorne 41.

Renditeliegenschaften, dazu verwendet werden, den Stiftungszweck zu erfüllen, z.B. indem Sportlern ("Nachwuchshoffnungen") Unterstützungsbeiträge ausbezahlt werden.

Das Vermögen einer Stiftung ist Geschäftsgrundlage und damit untrennbar mit dem Stiftungszweck verbunden. Eine Stiftung ohne Vermögensgrundlage kann nicht bestehen. Das Vermögen einer Stiftung sollte damit als Geschäftsvermögen behandelt werden, auch wenn die Bestimmungen der natürlichen Personen anzuwenden sind⁴⁾. VON PLANTA hingegen will Geschäftsvermögen nur Stiftungen zuschreiben, die ein Gewerbe betreiben⁵⁾. Dies entspricht der in einigen Kantonen gängigen Praxis, die auf den "geschäftlichen Betrieb" abstellt, um Geschäftsvermögen auszuscheiden.

Dabei wendet v. PLANTA die beim Verein massgebenden Gesichtspunkte zu Unrecht auf die Stiftung an. Die Stiftung ist kein Personenverband wie der Verein. Ihr Substrat wird vielmehr gebildet durch ein verselbständigtes Vermögen⁶⁾. Dem Stiftungsvermögen kommt damit auch eine grundsätzlich andere Funktion als dem Vereinsvermögen zu. Während ein Verein seinen statuarischen Zweck erfüllen kann, auch wenn gewisse Aktiven, wie z.B. Wertschriften, im Vereinsvermögen fehlen, stellt das Vermögen einer Stiftung die unabdingbare Voraussetzung dar, damit sie überhaupt bestehen und ihren Zweck erfüllen kann.

Die uneinheitliche Praxis der Kantone widerspiegelt diese Unsicherheiten⁷⁾. Stiftungsvermögen gilt nur dann einhellig als Geschäftsvermögen, wenn die Stiftung einen "geschäftlichen Betrieb" führt.

4) Gl. M. SINNIGER 93.

5) v. PLANTA 76, 81.

6) MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER 354.

7) Stiftungsvermögen gilt als Geschäftsvermögen in AG, AI, BE, BL, GR, OW, SH, SO, TG, UR, ZG;
als Privatvermögen in AR, VD, TI, FR, NE, NW, VS.

B. "Buchführungspflichtiges kaufmännisches Unternehmen"

Stiftungen, mit Ausnahme der kirchlichen Stiftungen und der Familienstiftungen, erwerben die Rechtsfähigkeit mit der Eintragung ins Handelsregister. Daran knüpft sich gewöhnlich die Buchführungspflicht.

Die Buchführungspflicht bezweckt hauptsächlich den Schutz von Aussenstehenden, die mit der buchführungspflichtigen Unternehmung in Beziehung treten⁸⁾. Damit wird auch die eintragungspflichtige Stiftung nur buchführungspflichtig, wenn sie ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt⁹⁾, d.h. mit dem Betrieb eines Handels-, Fabrikations- oder anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes Roheinnahmen von jährlich Fr. 100'000 erzielt oder eine der andern in Art. 53 HRV aufgeführten Voraussetzungen erfüllt. Damit ist die Stiftung auch steuerrechtlich verpflichtet, Geschäftsbücher zu führen¹⁰⁾.

Buchführungspflichtig sind somit Stiftungen, die ein kaufmännisches Unternehmen betreiben, im besonderen die Unternehmungsstiftungen, die auch als kirchliche Stiftungen und Familienstiftungen auftreten können, sofern sie keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen¹¹⁾. Eine kirchliche Stiftung mit Unternehmung ist z.B. die "Stiftung der Gnadenkapelle Maria Rickenbach", die, repräsentiert durch einen Verein, die Luftseilbahn Dallenwil-Nieder-rickenbach betreibt¹²⁾.

Die Stiftung ist kein kaufmännisches Unternehmen und damit nicht buchführungspflichtig, wenn sie sich auf die blosse Vermögensanlage, -erhaltung und -nutzung beschränkt¹³⁾, auch wenn die Vermögensverwaltung grossen Umfang annimmt und kaufmännisch durchgeführt wird¹⁴⁾.

8) KÄFER, N.6.7 zu OR 957.

9) KÄNZIG, N 5 zu Art. 51.

10) VGE ZH 12.7.1977, RB VG (1977), Nr. 720.

11) RIEMER, Unternehmensstiftung 502 N.46.

12) BGE 101 V 31/32.

13) BGE 55 I 394; 70 I 259/60; 79 I 59/60.

14) KÄFER, N 70 zu OR 957.

II. Bemessung

Das Einkommen bemisst sich nach den Bestimmungen der natürlichen, der Ertrag nach den Bestimmungen der juristischen Personen. Wie beim Verein, sich auch bei der Stiftung die Bestimmungen "sinngemäss" anzuwenden, d.h. vor allem ist zu berücksichtigen, dass die Stiftung keine natürliche Person ist und keine persönlich-wirtschaftlichen Bedürfnisse hat¹⁵⁾.

A. Einkünfte

Die in den meisten Steuergesetzen vorkommende Einkommensgeneralklausel erlaubt, als Einkommen die Gesamtheit der während eines Jahres der Stiftung zufließenden Reineinkünfte aufzufassen, wie dies aus Gründen der Steuergerechtigkeit gefordert wird¹⁶⁾. Das Einkommen einer Stiftung setzt sich zusammen aus dem Ertrags- und Wertzuwachseinkommen sowie allenfalls aus dem Geschäftseinkommen. Nur in Umrissen skizziert wird das Einkommen aus den Zuwendungen des Stifters und den Einlagen von Aussenstehenden. Als Schenkungen sind sie in den meisten Kantonen Gegenstand der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Die folgenden Ausführungen beziehen sich sowohl auf Stiftungen, auf welche die Bestimmungen der natürlichen Personen als auch auf Stiftungen, auf welche die Bestimmungen der juristischen Personen angewendet werden. Abweichungen werden an entsprechender Stelle erwähnt.

1. Ertragseinkommen

a) Im allgemeinen

Der grösste Teil des Einkommens einer "typischen" Stiftung besteht aus den Erträgen von Wertschriften und Liegenschaften. Die Nettoerträge (Bruttoerträge abzüglich Gewinnungskosten) sind steuerbare Einkünfte.

15) KÄNZIG, N 9 zu Art. 51; vgl. auch vorne 39.

16) CAGIANUT 411 für die natürlichen Personen.

Gemäss sämtlichen Steuergesetzen ist der Mietwert selbstbenutzter Liegenschaften oder Wohnungen als Einkommen zu versteuern¹⁷⁾. Zum steuerbaren Einkommen der Stiftung gehört somit auch der Mietwert von Wohnungen oder Liegenschaften, die Destinatären unentgeltlich zur Benützung überlassen werden. Da Stiftung und Destinatäre verschiedene Steuersubjekte sind, kann eigentlich keine Eigennutzung vorliegen. Die Stiftung kann jedoch ihre Leistungen an die Destinatäre im Umfang des Mietwerts der von diesen unentgeltlich benützten Wohnungen reduzieren; zudem wären die Mietzinseinnahmen als Einkommen bzw. Ertrag steuerbar, wenn die im Eigentum der Stiftung stehenden Wohnungen an Aussenstehende vermietet würden. Damit rechtfertigt sich, den Sachverhalt als Eigennutzung aufzufassen: die Stiftung hat den Mietwert als Einkommen bzw. Ertrag zu versteuern¹⁸⁾.

Ist die Stiftung Nutzniesserin eines beweglichen oder unbeweglichen Objekts (Art. 745 ZGB), so ist der Wert der Nutzniessung als Einkommen bzw. Ertrag steuerbar.

b) Holdingprivilegien

Unter dem Begriff "Holdinggesellschaft" werden zwei verschiedene Arten von Gesellschaftsverhältnissen erfasst, nämlich die reine Holdinggesellschaft und die gemischte Holdinggesellschaft.

Unter reiner Holdinggesellschaft wird im allgemeinen eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verstanden, die sich im wesentlichen die dauernde Verwaltung von Beteiligungen an fremden Unternehmungen zum Hauptzweck gesetzt hat¹⁹⁾.

Das H o l d i n g p r i v i l e g besteht darin, dass diese Gesellschaften keine Gewinnsteuer, sondern nur eine Steuer auf dem Kapital entrichten. Im Wehrsteuerrecht besteht kein Holdingprivileg. Reine Holdinggesellschaften können lediglich den Beteiligungsabzug für massgebliche Beteiligungen nach WStB 59 beanspruchen.

17) HÖHN 197.

18) Gl. M. SINNIGER 92, GYGAX, Familienstiftung 466.

19) OESCH, Holdingbesteuerung 54.

Als g e m i s c h t e Holdinggesellschaften werden normalerweise Kapitalgesellschaften und Genossenschaften bezeichnet, die mit mindestens 20% am Grundkapital anderer Gesellschaften beteiligt sind oder deren Beteiligungen einen Wert von mindestens 2 Mio Fr. erreichen. Die entsprechenden steuermildernden Bestimmungen, nämlich ein anteilmässiger Abzug vom Steuerbetrag, werden H o l d i n g a b z u g genannt²⁰⁾.

Das einzig rechtlich erhebliche und ausreichende Motiv für die Privilegierung der Holdinggesellschaften darf die Reduzierung der Dreifachbelastung sein²¹⁾. Bei der "Holding-Stiftung" sind Holding und Aktionäre identisch. In dieser Situation kann überhaupt keine Dreifachbelastung entstehen. Aus diesem Grunde kann es nicht angehen, auch die Holding-Stiftungen als Begünstigte der den Holdinggesellschaften und -genossenschaften gewährten Privilegien zu berücksichtigen²²⁾. Entgegen dieser Sachlage lassen jedoch einige Kantone²³⁾ theoretisch alle juristischen Personen als Holdinggesellschaften zu.

ZG 41 I unterscheidet zwischen "juristischen Personen, deren Zweck in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an andern Unternehmen besteht" und "Stiftungen", wobei in beiden Fällen eine Steuer auf dem Kapital erhoben wird, bei den "juristischen Personen" von 0,5 bis 1,5 Promille, bei den Stiftungen von 0,5 bis 3 Promille. Tritt eine Holding als Stiftung auf, so wird sie zu dem für die Stiftung massgebenden Steuertarif erfasst²⁴⁾, der geringfügig gegenüber dem bei den "gewöhnlichen" Holdinggesellschaften

20) OESCH, Holdingbesteuerung 56.

21) OESCH, Holdingbesteuerung 58.

22) Dementsprechend gewährt das Mustergesetz die Holdingprivilegien nur Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (MuG 102-104). Nur Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben (Domizilgesellschaften), entrichten keine Gewinnsteuer auf den Erträgen von Beteiligungen (MuG 105).

23) ZG 41 I, UR 46 I lit. b, SZ 41 I, GR 62 II.

24) Auskunft Steuerverwaltung ZG.

geltenden Satz nach oben abweicht²⁵⁾.

Was gewisse Kantone dazu verleitet, Stiftungen und "Holding-Stiftungen" steuerlich zu begünstigen, ist offensichtlich die Aussicht, damit fremdes Kapital "zum Zwecke der Maximierung des inländischen Steuersubstrats"²⁶⁾ anzulocken, wobei als Rechtfertigung auch hier - wie anderswo - das "Oeffentliche Interesse" herhalten muss, wie die "Verordnung über Steuererleichterungen im Oeffentlichen Interesse vom 2. August 1976" (NW) unverblümt zu erkennen gibt.

2. Kapitalgewinne

Die kantonalen Steuergesetze entfalten ihre Eigenständigkeit, als Steuerföderalismus gelobt und getadelt, wenn es darum geht, die Kapitalgewinne zu besteuern. Gemeinsam sind nur die Voraussetzungen, an welche die Steuergesetze anknüpfen:

Geschäfts- und Privatvermögen sowie, im Bund und in rund einem Drittel der Kantone, das "buchführungspflichtige kaufmännische Unternehmen". Aufgrund dieser Anknüpfungspunkte werden die vielfältigsten Steuern erhoben. Die bisherigen Untersuchungen haben

1. gezeigt, dass das Stiftungsvermögen aufgrund seiner Zweckbestimmung als Geschäftsvermögen aufgefasst werden sollte²⁷⁾;
2. die Voraussetzungen aufgezeigt, unter welchen ein "buchführungspflichtiges kaufmännisches Unternehmen" i.S. von WStB 21 I lit. d und den entsprechenden kantonalen Normen vorliegt.

25) Die Holding-Stiftungen sind also genau genommen nicht Begünstigte des den Holdinggesellschaften gewährten Privilegs, wie OESCH 240 annimmt. Für die Stiftungen gelten eigene Steuertarife, die sie allerdings nur minim stärker als die "gewöhnlichen" Holdings belasten. In diesem Sinn lassen sich auch die Holding-Stiftungen zu den Begünstigten des Holdingprivilegs zählen.

26) OESCH 240.

27) Wobei in einer Minderheit der Kantone Stiftungsvermögen als Privatvermögen gilt: vorne 113 N.7.

Damit sind die für die Einkommensbemessung massgebenden Gesichtspunkte herausgestellt. Ob und auf welche Weise ein von der Stiftung erzielter Kapitalgewinn steuerlich erfasst wird, bestimmt sich nach dem in Frage stehenden Steuergesetz.

3. Geschäftseinkommen

Stiftungen, die mittelbar oder unmittelbar ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, nehmen an Bedeutung zu, wiewohl noch MENGIARDI im Jahre 1968 nur eine einzige Stiftungsunternehmung, eine Stiftung zum Betrieb einer Reithalle²⁸⁾, aufführen konnte.

Häufig führen Stiftungen auch einen geschäftlichen Betrieb, wie ein Restaurant oder ein Ferienheim, als "Anhängsel zur Vermögensverwaltung"²⁹⁾, um damit den Stiftungszweck zu unterstützen. Die Einkünfte abzüglich der Gewinnungskosten, die eine Stiftung auf einem geschäftlichen Betrieb erzielt, sind als Einkommen bzw. Ertrag steuerbar.

4. Zuwendungen und Einlagen

a) Zuwendung bei Stiftungserrichtung

Ein Stifter kann eine Stiftung zu Lebzeiten (durch öffentliche Urkunde) oder auf seinen Tod hin (durch Verfügung von Todes wegen) errichten. In beiden Fällen können "recht einschneidende Erbschafts- und Schenkungssteuern"³⁰⁾ entstehen, die hier kurz gestreift werden sollen.

aa. Zu Lebzeiten des Stifters

Die Widmung eines Vermögens zu einem besonderen Zweck, d.h. die Errichtung einer Stiftung i.S. von Art. 80 ff ZGB, ist zivilrechtlich ein einseitiges Rechtsgeschäft. Der Stifter "schenkt" sein Vermögen, oder Teile davon, einem "Rechtssubjekt", das erst mit vollzogener Schenkung entsteht. Schenkung im zivilrechtlichen Sinn ist jedoch ein zweiseitiges Rechtsgeschäft,

28) Die vom Handelsregisteramt offenbar "mit Bedauern" zum Eintrag zugelassen wurde: MENGIARDI 206.

29) SINNIGER 91.

30) GYGAX, Familienstiftungen 467.

ein Vertrag. Zivilrechtlich kann also keine Schenkung (Art. 239 ff. OR) vorliegen.

Die Zuwendung des Stifters kann somit nur als "Schenkungen" besteuert werden, wenn die Steuergesetze diesen Sachverhalt ausdrücklich als steuerrechtlich erheblichen Tatbestand bestimmen und somit über den zivilrechtlichen Begriff der Schenkung hinausgehen³¹⁾. Die meisten Steuergesetze sehen dies vor. BE-ErbStG 3 I: "Als Schenkung ... gilt jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung in Geld, Sachen oder Rechten irgendwelcher Art ... mit Einschluss der Stiftung ...". ZH-ErbStG 5 lit. a Ziff. 2 stellt (andern) Zuwendungen gleich "2. das einer Stiftung zu Lebzeiten gewidmete Vermögen". Werden die Zuwendungen des Stifters der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterstellt, so entfällt eine Besteuerung als Einkommen bzw. Ertrag.

bb. Auf den Todesfall

Das einer Stiftung auf den Todesfall hin zugewendete Vermögen wird in allen Kantonen, die eine Erbschafts- und Schenkungssteuer kennen³²⁾ wie eine Erbschaft besteuert³³⁾, gleichgültig, ob die Stiftung durch Erbeinsetzung oder Vermächtnis errichtet oder den Erben durch Auflage die Gründung einer Stiftung vorgeschrieben wird.

b) Nach Errichtung der Stiftung

Sobald die Stiftung rechtsfähig ist, gelten sämtliche Einlagen des Stifters oder Aussenstehender als Schenkungen im zivil- wie im steuerrechtlichen Sinn und sind entsprechend zu besteuern³⁴⁾. Damit entfällt die Einkommenssteuer ganz³⁵⁾ oder teilweise³⁶⁾ gemäss dem Grundsatz, dass ein Steuerobjekt nicht mehrfach besteuert werden darf.

31) Ebenso SINNIGER 120; v. PLANTA 78, STUDER 279.

32) Keine Erbschafts- und Schenkungssteuer kennt SZ, keine Schenkungssteuer kennen LU und SO.

33) GYGAX, Familienstiftung 468; SINNIGER 121.

34) Ebenso SINNIGER 121.

35) In den meisten Kantonen, z.B. LU 59 I, OW 100 I, SH 50 I.

36) BL 67 I für den Teil, mit welchem die Einlage der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegt.

B. Aufwendungen

Art und Umfang der vom Einkommen bzw. vom Ertrag abzugsfähigen Aufwendungen bestimmen sich nach dem Stiftungszweck. Vom rohen Einkommen bzw. Ertrag dürfen sämtliche Aufwendungen abgezogen werden, die dem Stiftungszweck dienen. BL 67 II: "Zum abzugsfähigen Aufwand der Stiftungen ... gehören alle Auslagen, die der Erfüllung des Stiftungszweckes dienen".

1. Gewinnungskosten

Gewinnungskosten werden aufgewendet, um unmittelbar Einkommen bzw. Gewinn zu erzielen; sie sind stets mit bestimmten Einkünften verknüpft³⁷⁾. Bei geschäftlichen Betrieben deckt sich der Begriff der Gewinnungskosten "praktisch"³⁸⁾ mit den "geschäftsmässig begründeten Unkosten"³⁹⁾.

Gewinnungskosten einer Stiftung sind insbesondere die Verwaltungskosten: Depot- und Verwaltungsgebühren für bei Banken hinterlegte Wertschriften; Honorare für den Stiftungsrat; allgemeine Verwaltungsaufwendungen; Unterhaltskosten der Liegenschaften; Gebühren; Mietzinse für gemietete Räumlichkeiten; Schuldzinsen.

2. Abschreibungen

Die bisherigen Untersuchungen haben das gesamte Stiftungsvermögen aufgrund der Zweckbestimmung als Geschäftsvermögen ausgewiesen, unabhängig davon, ob auf die Stiftung die Bestimmungen der natürlichen oder der juristischen Personen anzuwenden sind.

Abschreibungen auf dem als Geschäftsvermögen qualifizierten Stiftungsvermögen wären somit auch dort zu gewähren, wo die Bestimmungen der natürlichen Personen angewendet werden. In der Regel stellen die Kantone darauf ab, ob die Stiftung einen "geschäftlichen Betrieb" i.S. von WStB 22 I lit.b und den entsprechenden kantonalen Normen führt.

37) HÖHN 141.

38) MASSHARDT, N 3 zu Art. 22.

39) Vorne 54.

BE entscheidet z.B. über die Abschreibungen "von Fall zu Fall", anerkennt aber "zu fast 100 Prozent" keine Abschreibungen auf dem Stiftungsvermögen, sofern die Stiftung nicht einen geschäftlichen Betrieb führt⁴⁰⁾. Der Bund lässt keine Abschreibungen auf Vermögen oder Vermögensbestandteilen zu, die nicht einem "geschäftlichen Betrieb" dienen.

Eine Stiftung, die ein Restaurant betreibt, darf somit sowohl das Mobiliar als auch die Wertschriften, die sich im Portefeuille befinden, abschreiben. Hingegen darf eine Stiftung die Aktien, mit denen sie an einem Restaurant massgeblich beteiligt ist, nicht abschreiben, weil das Halten ("Holding") von Aktien kein "geschäftlicher Betrieb" i.S. von WStB 22 I lit. b ist⁴¹⁾.

3. Leistungen der Stiftung

a) Bei Bemessung wie die juristischen Personen

Wenn die Stiftung einmalige oder wiederkehrende Leistungen an ihre Destinatäre ausrichtet, so verfolgt sie damit den in der Stiftungsurkunde festgelegten Stiftungszweck, der als "Geschäftszweck" anerkannt wird. Stiftungen dürfen damit die ausbezahlten Leistungen als geschäftsmässig begründete Unkosten vom Ertragseinkommen abziehen, sofern die Stiftung zu den Leistungen statutarisch verpflichtet ist oder diese "in pflichtgemässer Verfolgung des Stiftungszweckes"⁴²⁾ erbringt.

Inwieweit die ausbezahlten Leistungen beim Empfänger als Einkommen steuerbar sind, bestimmt sich nach den Vorschriften über die objektive Steuerpflicht.

b) Bei Bemessung wie die natürlichen Personen

aa. Im allgemeinen

Die Leistungen, wie Renten, Stipendien, Unterstützungen oder Preisgelder, die eine Stiftung Destinatären oder Dritten ausbezahlt, sind - anders

40) Auskunft Steuerverwaltung BE.

41) Auskunft Wehrsteuerverwaltung.

42) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 21 zu § 55.

als bei den juristischen Personen - 43) keine Gewinnungskosten. Sie können jedoch kraft ausdrücklicher gesetzlicher Norm vom rohen Einkommen abgezogen werden. Solche Normen sind WStB 22 I lit. d und die entsprechenden kantonalen Bestimmungen, wonach vom rohen Einkommen abgezogen werden dürfen die Aufwendungen für "... die Renten und dauernden Lasten, die aus besonderen gesetzlichen, vertraglichen oder durch letztwillige Verfügung begründeten Verpflichtungen beruhen; dienen die Renten der Erfüllung einer auf dem Familienrecht beruhenden Unterhaltspflicht, so dürfen sie nicht abgezogen werden".

D a u e r n d e L a s t e n sind die der Stiftung durch öffentliches Recht, Vertrag, letztwillige Verfügung oder Richterspruch auferlegten Verpflichtungen zu wiederkehrenden Aufwendungen irgendwelcher Art, mit Ausnahme der periodischen Aufwendungen, die der Erfüllung familienrechtlicher Unterstützungspflichten dienen, der Schuldzinsen und Renten⁴⁴⁾. Dabei darf es sich allerdings nicht um Lebenshaltungskosten handeln. auch einmalige Leistungen fallen nicht unter den Begriff der dauernden Last⁴⁵⁾.

Bedeutsam in der Praxis sind vor allem die auf Vertrag beruhenden dauernden Lasten, wie Grundlasten, Grunddienstbarkeiten, Personalservituten, Bau- und Wohnrechte. Bei den auf letztwilliger Verfügung beruhenden dauernden Lasten wird es sich in der Regel um Rentenverpflichtungen und nicht um eigentliche dauernde Lasten handeln⁴⁶⁾. Auch durch Richterspruch wird in den seltensten Fällen eine dauernde Last begründet werden. Als dauernde Last darf die Stiftung den Betrag in Abzug bringen, den sie tatsächlich erbringen muss.

R e n t e n sind periodisch wiederkehrende, gleichbleibende, auf das Leben einer Person gestellte Leistungen, die nicht auf eine Kapitalforderung angerechnet werden. Das entscheidende Merkmal liegt in der Ungewissheit der Leistungsdauer⁴⁷⁾.

43) KÄNZIG, N 90 zu Art. 22.

44) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 87 zu § 25; KÄNZIG N 97 zu Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB.

45) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 87 zu § 25.

46) REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 94 zu § 25.

47) HÖHN 214.

Die Literatur⁴⁸⁾ will von der Stiftung ausbezahlte Leistungen aufgrund von WStB 22 I lit. d nur vom rohen Einkommen abziehen, wenn die Stiftung durch letztwillige Verfügung errichtet worden ist; die durch Urkunde zu Lebzeiten des Stifters errichtete Stiftung bedeute hingegen, als einseitiges Rechtsgeschäft, keine "vertragliche Verpflichtung" i.S. von WStB 22 I. Dies bewirkt, als etwas üble Folge, dass das Einkommen der Stiftung zum Teil danach zu bemessen ist, wie die Stiftung entstanden ist. Das Ergebnis kann unsinnig sein: errichtet ein Stifter eine Stiftung durch öffentliche Urkunde und stirbt er einen Monat später, so dürfen die von der Stiftung ausbezahlten Renten nicht vom rohen Einkommen abgezogen werden, auch wenn sich die Rentenpflicht über Jahrzehnte hinweg erstrecken sollte; verfügt der Stifter hingegen testamentarisch, unter sonst gleichen Umständen, dass bei seinem Tod eine Stiftung zu errichten sei, so dürfen die Stiftungsleistungen vom rohen Einkommen abgezogen werden.

Die "vertragliche Bindung" in WStB 22 I lit. d muss sich sinnvollerweise auf die Beziehung zwischen Stiftung und Destinatären beziehen. Gemeint ist damit eine "vertragliche Bindung", welche den Destinatären einen Rechtsanspruch auf die Leistungen der Stiftungen verschafft. Diesen Zusammenhang übersieht v. PLANTA⁴⁹⁾, obwohl er zutreffend bemerkt, WStB 22 I lit. d wolle verhindern, dass eine Person Einkommen zu versteuern habe, welches sie an eine andere Person weiterzugeben verpflichtet sei. Genau dieser Fall liegt hier vor: mit "Person" ist die Stiftung, mit "andere Person" sind die Destinatäre gemeint.

Die Stiftung darf also Renten im Sinne von WStB 22 I lit. d immer vom rohen Einkommen abziehen, gleichgültig, ob die Rente aufgrund eines Gesetzes, eines Vertrages oder einer letztwilligen Verfügung geschuldet wird. Hingegen sollen ausbezahlte Leistungen nicht vom rohen Einkommen abgezogen werden dürfen, wenn der Stiftungsrat befugt ist, die Statuten abzuändern⁵⁰⁾. Dies will nicht einleuchten. Rechtsansprüche der Destinatäre

48) v. PLANTA 82, SINNIGER 98.

49) v. PLANTA 40.

50) ORK ZH 29.12.1937, Archiv 7, 19; zustimmend v. PLANTA 82.

gegenüber der Stiftung binden Einkommen und Vermögen der Stiftung, unabhängig davon, ob sich der Stiftungsrat irgendwann entschliessen wird, diese vertraglichen Leistungen einseitig aufzuheben oder zu reduzieren. "Gebundenes" Einkommen und Vermögen kann die Stiftung nicht mehr frei verwenden. Erst wenn der Stiftungsrat durch Statutenänderung die Leistung aufgehoben hat, wird die "vertragliche Verpflichtung", wenn auch einseitig, aufgelöst. Ab diesem Zeitpunkt dürfen ausbezahlte Leistungen nicht mehr vom rohen Einkommen abgezogen werden, weil sie keine "dauernde Last" darstellen und es im Ermessen des Stiftungsrates liegt, ob die Stiftung Leistungen erbringen soll.

bb. Bei Familienstiftungen insbesondere

Die Leistungen der Familienstiftungen an die Mitglieder der Familie gelten zum Teil aufgrund gesetzlicher Bestimmungen, zum Teil gemäss Praxis als Kosten, die nicht vom rohen Einkommen abgezogen werden dürfen, mit der Begründung, es handle sich dabei um Ertragsverwendung⁵¹⁾ bzw., offenbar um die gesetzliche Regelung zu rechtfertigen, die Empfänger hätten die Zuwendungen auch nicht als Einkommen zu versteuern⁵²⁾.

Damit wird der Destinatär einer Familienstiftung gegenüber jenem begünstigt, der ein gleich hohes Einkommen aus steuerlich nicht bevorzugten Quellen bezieht. Ein solches Ergebnis widerspricht den Anforderungen, die an ein gerechtes Steuersystem zu stellen sind⁵³⁾. Die wahren Gründe für diese Inkonsequenz liegen offenbar in "der Vereinfachung und der einheitlichen Durchführung des Gesetzes"⁵⁴⁾.

Dieser unbefriedigende Zustand lässt sich nicht beseitigen, indem WStB 22 I lit. d und ähnliche kantonale Normen auf die Weise ausgelegt werden, dass sie sich auf die juristischen Personen und damit auf die Stiftungen

51) GYGAX, Familienstiftung 466.

52) MASSHARDT, N 6 zu Art. 51.

53) CAGIANUT 414.

54) SINNIGER 98.

anwenden lassen⁵⁵⁾. Sollen einzelne Steuerpflichtige, insbesondere die Destinatäre von Familienstiftungen, nicht bevorzugt werden, so sind sämtliche Einkünfte beim Empfänger zu besteuern, ausgenommen die vom Gesetzgeber ausdrücklich als steuerfrei anerkannten Unterstützungsleistungen. Dafür sollen die Leistungen entsprechend vom rohen Einkommen der Stiftung abgezogen werden dürfen⁵⁶⁾.

4. Verluste

Das Vermögen von Stiftungen besteht meist - ganz oder zu einem grossen Teil - aus Wertschriften, die grossen Kursschwankungen ausgesetzt sind und allenfalls mit Verlust verkauft werden müssen, sofern die Stiftung, damit sie ihre Leistungen erbringen kann, bei ungünstiger Börsenlage verkaufen muss.

Kapitalverluste sind "negative Kapitalgewinne", d.h. realisierte Minderwerte. Ausschlaggebend dafür, ob Verluste abgezogen werden können, ist die Qualifikation des Vermögens. Die auf dem Geschäftsvermögen entstandenen Verluste sind abziehbar⁵⁷⁾, wobei z.B. bei der Wehrsteuer Kapitalverluste - einschränkend - nur von einem buchführungspflichtigen kaufmännischen Unternehmen vom rohen Einkommen abgezogen werden dürfen⁵⁸⁾. In den meisten Gesetzen mit Kapitalgewinnbesteuerung dürfen Kapitalverluste hingegen nur mit Kapitalgewinnen, ausnahmsweise mit dem Kapitalertrag oder mit dem übrigen Einkommen verrechnet werden⁵⁹⁾.

55) Wie v. PLANTA 83 vorschlägt.

56) Dies entspricht der Regelung in ZH: REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 21 zu § 51.

57) Vorne 59.

58) MASSHARDT, N 1 zu Art. 51.

59) HÖHN 225.

5. Steuern

Hier kann auf die Ausführungen beim Verein verwiesen werden⁶⁰⁾.

III. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht

Stiftungen werden, im Gegensatz zu den Vereinen, nur vereinzelt von der Einkommens- und Vermögenssteuerpflicht befreit, wenn ihr Einkommen und Vermögen eine bestimmte Höhe nicht erreicht; z.B. beim Bund (WStB 38 I), wenn das Reinvermögen Fr. 10'000, in LU 58 II, wenn das Reineinkommen Fr. 3'000, das Reinvermögen Fr. 15'000 nicht erreicht.

60) Vorne 59.

§ 17. VERMOEGEN (KAPITAL) ALS STEUEROBJEKT

I. Allgemeines

Für Bemessung und Bewertung gelten die bereits beim Verein dargestellten Grundsätze ¹⁾. Stiftungen, auf welche die Bestimmungen der natürlichen Personen anzuwenden sind, schulden demgemäss eine Vermögenssteuer, Stiftungen, die wie juristische Personen besteuert werden, eine Kapitalsteuer. Wie bei den Vereinen gilt kraft gesetzliche Bestimmung als Eigenkapital das Reinvermögen ²⁾, das wiederum nach den für die natürlichen Personen geltenden Vorschriften zu ermitteln ist. Schliesst die Stiftung für ihre Angestellten Gruppen- oder Einzelversicherungen ab, so gilt als Verkehrswert der Rückkaufwert ³⁾.

II. Schuldenabzug

Wie alle natürlichen und juristischen Personen darf die Stiftung ihre Schuldverpflichtungen vom Vermögen abziehen. Leistet die Stiftung wiederkehrende Zahlungen an die Destinatäre, z.B. monatliche Rentenzahlungen, so fragt sich, ob diese kapitalisiert und vom Vermögen abgezogen werden dürfen. Dafür liegt kein Grund vor, wenn die ausbezahlten Renten bereits vom rohen Einkommen bzw. Ertrag entweder kraft besonderer Bestimmung ⁴⁾ oder als Gewinnungskosten abgezogen werden dürfen. Andernfalls darf die Stiftung die Rentenstammschuld vom Vermögen abziehen ⁵⁾. Nicht massgebend ist dabei ⁶⁾, ob die Stiftung für die Rentenschuld obligatorisch hafte, d.h. ob den

1) Vorne 74 ff.

2) GL 44 II, OW 110 I, SG 73 II, TG 50 I lit. b, SH 56b I.

3) Art. 35 Abs. 1 WStB; KÄNZIG, N 1 zu Art. 35.

4) Z.B. WStB 21 I lit. d.

5) KÄNZIG, N 3 zu Art. 28.

6) Entgegen SINNIGER 88.

Destinatären ein Rechtsanspruch zustehe. Dieses Kriterium ist nur massgebend bei der Frage, ob und allenfalls unter welchen Voraussetzungen die an die Destinatäre ausbezahlten Leistungen vom rohen Einkommen bzw. Ertrag abgezogen werden dürfen⁷⁾.

III. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht

Diese seltenen Ausnahmen wurden bereits beim Einkommen erwähnt⁸⁾.

7) Vorne 124/125.

8) Vorne 127.

§ 18. SCHLUSSBETRACHTUNG

Vereine und Stiftungen sind die juristischen Personen des Schweizerischen Zivilgesetzbuches. Auf sie die Bestimmungen der juristischen Personen anzuwenden, liegt somit nahe. Der Bund und eine Mehrheit der Kantone wenden demgegenüber auf Vereine und Stiftungen die Bestimmungen der natürlichen Personen an.

Der Grund dafür ist historisch. Vor 1917 kannten fast sämtliche Kantone nur ein einziges Steuersystem, das sowohl auf natürliche als auch auf juristische Personen angewendet wurde¹⁾. Später gingen die Kantone dazu über, die Erwerbsgesellschaften für den Ertrag zu besteuern und für sie eigene Steuertarife aufzustellen. Das diesem Tarif zugrundeliegende Verhältnis von Reingewinn und Kapital, die Rendite, wollte auf die "typischen" Vereine und privatrechtlichen Stiftungen, beides juristische Personen wie die Aktiengesellschaften, nicht passen. Heute ragen Verein und Stiftung als "erratische Blöcke" aus dem Steuersystem der natürlichen Personen hervor, dessen Bestimmungen "sinngemäss" angewendet werden sollen.

Dass eine "sinngemässe" und zugleich sinnvolle Anwendung nicht immer leicht fällt, haben verschiedene Beispiele deutlich gemacht: so fällt beispielsweise schwer, zwischen Geschäfts- und Privatvermögen abzugrenzen oder die von der Stiftung an die Destinatäre ausbezahlten Leistungen sachgemäss zu bemessen. Solche Unzulänglichkeiten liegen in der Natur der Sache; sie sind nicht zu vermeiden, wenn auf die Vereine und Stiftungen das Steuersystem der natürlichen Personen angewendet wird. Ausdruck dafür ist die uneinheitliche und widersprüchliche Praxis der Kantone.

Diese Unzulänglichkeiten fallen weg, wenn auf die Vereine und Stiftungen das Steuersystem der juristischen Personen angewendet wird. Vereins- und Stiftungszweck werden als "Geschäftszweck" anerkannt. Damit werden die "sinngemässe" Anwendung und damit mühsame und oft problematische Abgrenzungen und gewagte Konstruktionen entbehrlich.

1) v. PLANTA 1.

Die Aufwendungen, die dem "Geschäftszweck" entsprechen, mitsamt den Abschreibungen und den von der Stiftung an die Destinatäre ausbezahlten Leistungen, dürfen vom Ertrag abgezogen werden, ohne dass theoretische Erwägungen etwa in der Art, wie "Gewinnungskosten" und "andere Aufwendungen" abzugrenzen seien, die Bemessung zusätzlich erschweren.

Gleiches gilt auf der Ertragsseite. Da der Vermögensstandgewinn sämtliche Einkünfte umfasst, erübrigt sich, die Einkünfte daraufhin zu untersuchen, ob sie dem für natürliche Personen geltenden Begriff des Einkommens entsprechen.

Die genannten Vorteile rechtfertigen, dass sich der Gesetzgeber mit einer generellen Verweisung auf das Recht der juristischen Personen begnügen darf²⁾ und sich nicht in Einzelheiten zu verlieren braucht. Das dem Verein (als Körperschaft) und der Stiftung (als verselbständigtem Zweckvermögen) gemässe Steuersystem ist das Steuersystem, das auch auf die andern juristischen Personen, die Erwerbsgesellschaften, angewendet wird. Diese Lösung treffen sowohl das Rahmen- als auch das Mustergesetz.

Zu modifizieren ist einzig der Steuertarif, da Vereine und Stiftungen keine Rendite erzielen. Dabei empfiehlt sich ein proportionaler (wie ihn z.B. ZH und SH kennen) oder ein leicht progressiver Tarif statt des in der modernen Steuerrechtslehre auch bei den Erwerbsgesellschaften umstrittenen Tarifs, der auf die Rendite abstellt.

Abzulehnen ist die Auffassung, bei der Stiftung solle "durch die Schaffung eines eigenen Systems"³⁾ aus Gründen der Steuergerechtigkeit nach dem Zweck differenziert werden, wozu auch gehören soll, für die Familienstiftungen und die übrigen Stiftungen je eigene Tarife aufzustellen⁴⁾. Zum einen ist dem Gebot der Steuergerechtigkeit Genüge getan, wenn sämtliche Stiftungen nach den gleichen Grundsätzen veranlagt werden, was das Steuersystem der juristischen Personen in idealer Weise ermöglicht. Zum andern genügt

2) Entgegen SINNIGER 144.

3) SINNIGER 95.

4) SINNIGER 144.

die Regelungsdichte des für die juristischen Personen (und damit für die Stiftungen) geltenden Steuersystems, um eine zweckmässige, wirtschaftliche und gerechte Besteuerung zu gewährleisten.

Leistungsfähige Stiftungen werden, je nach Tarif, stärker belastet als leistungsschwache, ohne dass vorerst umständlich zu prüfen wäre, ob die Stiftung einen Zweck verfolge, der bevorzugt zu werden verdient. Stiftungen, die einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, werden ohnehin bereits heute von der Steuerpflicht befreit.

Unnötige, weil unzweckmässige Differenzierungen rufen nach zusätzlichen Normen und vereiteln damit - ohne anderweitige Vorteile anzubieten - die Forderung nach einem Steuersystem, das Aufwand und Ertrag in ein wirtschaftliches Verhältnis bringt.

L e b e n s l a u f

Ich wurde am 14. Februar 1946 in Zürich geboren. Nachdem ich in Dielsdorf die Primar- und in Zürich die Mittelschule durchlaufen hatte, bestand ich im Jahre 1965 die Matura. Im Herbst 1966 nahm ich an der Universität Zürich das Studium der Nationalökonomie auf, das ich nach verschiedenen Auslandsaufenthalten im Februar 1972 mit dem Lizentiat der Volkswirtschaft abschloss. Danach war ich vorerst als EDV-Analyst, von 1973 bis 1976 als Redaktor bei der "Weltwoche" tätig. Im Sommersemester 1976 immatrikulierte ich mich wiederum an der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich. Der Promotion zum Lizentiaten beider Rechte im Dezember 1979 schloss sich ein einjähriges Gerichtspraktikum als Auditor an, bevor ich die vorliegende Dissertation verfasste und am 24. Februar 1982 zum Doktor der Rechtswissenschaft promovierte. Zur Zeit bin ich am Bezirksgericht Dielsdorf als Gerichtssekretär tätig.
